

Freie Universität Berlin, Prof. Dr. Frank Hechtner,
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre, Garystraße 21, 14195 Berlin

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
Frau MdB Ingrid Arndt-Brauer
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1

11011 Berlin

Prof. Dr. Frank Hechtner
Garystraße. 21
14195 Berlin

Telefon 030 - 838 522 13
Fax 030 - 838 4 522 13
E-Mail frank.hechtner@fu-berlin.de
Internet www.fu-berlin.de/steuern

Berlin, 23.06.2014

Einladung zur Anhörung am 23.06.2014

Sehr geehrte Frau Abgeordnete Arndt-Brauer,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung am 23.06.2014 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften der Bundesregierung. Vorab darf ich Ihnen ausschließlich per Mail meine Stellungnahme senden.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Frank Hechtner

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften der Bundesregierung auf BT-Drucks. 18/1529, zu der Stellungnahme des Bundesrates auf BR-Drucks. 184/1/14, zu den per Mail vom 19.06.2014 und 20.06.2014 übersandten Diskussionsentwürfen für Änderungsanträge der Fraktionen CDU/CSU und SPD

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Besteuerung bestimmter Veräußerungsgewinne bei Risikoversicherungen (Artikel 2 Nr. 9 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa)

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 1 EStG ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) im Erlebensfall steuerpflichtig. Die Norm erfasst hierbei ausschließlich Erträge aus Versicherungen für biometrische Risiken. Besteuert wird der finanzielle Saldo aus Versicherungsleistung (z.B. Sparanteile, die garantierte Mindestverzinsung und die Beteiligung am Überschuss der Kapitalanlagetätigkeit des Versicherungsunternehmens) und den hierzu aufgewandten Versicherungsbeiträgen als Zahlung an die Versicherung. Eine Besteuerung erfolgt nur im Erlebensfall bzw. in bestimmten Fällen der Veräußerung (Rückkauf) nicht hingegen im Versicherungsfall.¹ Die Steuerfreiheit im Risikofall kann daher nur aus dem Umkehrschluss gezogen werden; unklar ist, ob diesbezüglich bereits nicht steuerbare Einkünfte angenommen werden.

Mit der beabsichtigten Neuregelung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 7, 8 EStG-E werden bestimmte Fälle bei Eintritt des Versicherungsfalls der Besteuerung unterworfen. Hierbei wird auf Fallkonstellationen abgestellt, in denen der Versicherungsanspruch entgeltlich veräußert wurde. Ausweiselich der Gesetzesbegründung werden hier Fallkonstellationen genannt, in denen der Erwerber den Versicherungsanspruch zur Kapitalanlage erwirbt. Diesbezüglich existieren Anbieter, die derartige Versicherungsansprüche bündeln und diese wiederum Kapitalanlegern als Anlageform am Markt anbieten.

In den geschilderten Fällen erscheint eine Befreiung von der Besteuerung systemwidrig. Letztendlich steht in den geschilderten Fällen nicht mehr die Risikoabsicherung im Vordergrund, sondern nun die Kapitalanlage von Seiten Dritter. **Es ist daher geboten, in diesen Fällen die volle Besteuerung vorzunehmen, die beabsichtige Gesetzesänderung ist somit zu begrüßen.** Es ist auch zu vermuten, dass derartige Kapitalanlageprodukte einen Teil der Rendite eben durch die Steuerfreiheit generieren. Insofern liegt derzeit eine systematische Begünstigung dieser Produkte. Inwieweit der (damalige) Veräußerer von der Steuerbefreiung ökonomisch überhaupt profitieren konnte, ist überdies fraglich.

Zweifelsohne lassen sich Konstellationen vorstellen, in denen die Übertragung des Versicherungsanspruchs nicht vornehmlich aus Renditeerwägungen geschieht. Gleichwohl ist es m.E. zweckdienlich, so wie es auch der Gesetzentwurf in § 20 Abs. 1 Nr. 6 S. 8 EStG-E vorsieht, die Ausnahmefälle (damit also die Ausnahme von der Besteuerung) eng zu halten. Insofern sollte eine

¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 01.10.2009, IV C 1 - S 2252/07/0001, Rz. 40.

Besteuerung stets erfolgen, wenn der Versicherungsanspruch eben auf eine Person übergeht, die nicht die versicherte Person ist. Fraglich ist allerdings bei dem derzeitigen Wortlaut, welche konkreten weiteren Rechtsverhältnisse (Übertragungen usw.) von der Rechtsfolge der Besteuerung abgedeckt werden sollen.

2. Anpassung der Anwendungsregelungen (Artikel 2 Nr. 33, 34, Artikel 4 Nr. 8)

Es ist prinzipiell zu begrüßen, wenn der Gesetzgeber bemüht ist, die teilweise undurchsichtigen Anwendungsvorschriften in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen zu konsolidieren. Gleichwohl sollte ein solches Vorgehen mit der hierzu nötigen Akribie vorgenommen werden. M.E. fehlt diese aber an einigen Stellen im vorliegenden Gesetzentwurf. So finden sich teilweise Wortwendungen, die vom ursprünglichen Text (Anwendungsregelung) abweichen, die Gesetzesbegründung geht hierauf nicht ein. Auch besteht eine erhöhte Gefahr, dass bisherige Verweise auf die Übergangsvorschriften nun nicht mehr korrekt sind.² Bereits an den nun vorgenommenen Änderungen im Reisekostenrecht ist zu erkennen, dass derartige Verweisfehler nicht völlig unwahrscheinlich sind.³ **Insgesamt kann daher nur geraten werden, die beabsichtigte Neufassung nicht in diesem Gesetz durchzuführen.** Für eine komplette Prüfung bedarf es eines längeren Zeitraums. Vor diesem Hintergrund teile ich die Bedenken des Bundesrates.

Leider geht der Gesetzentwurf nicht darauf ein, dass die komplette Überarbeitung der Übergangsvorschriften zu einmaligen Bürokratiekosten führt. So müssen weite Teile der Gesetzesmaterialien, Kommentare usw. von den Verlagen neu gefasst werden. Dies dürfte in einem ersten Schritt nicht zu einer Vereinfachung der Rechtsanwendung führen. Auch wäre es wünschenswert gewesen, wenn die Bundesregierung zur Überprüfung und besseren Anwendung synoptische Übersichten der veränderten Anwendungsvorschriften (Gegenüberstellung Alt und Neu) bereitgestellt hätte. Derzeit wird die Arbeit aus der Umstellung einseitig komplett auf die Rechtsanwender und die Wirtschaft „abgewälzt“.

² Auch erscheint die bisherige Teilung der Anwendungsvorschriften mit Blick auf die Abgrenzung zum System der Abgeltungsteuer in § 52a EStG m.E. schlüssig.

³ Vgl. BT-Drucks. 18/1529, S. 52.

3. Änderung des § 50i EStG zur Vermeidung von arbiträren Steuergestaltungen (Artikel 2 Nr. 32a - neu -, Nr. 33)

3.1. Ausgangssituation

Periodische als auch aperiodische Einkünfte aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft unterliegen derzeit in Deutschland der Abgeltungsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG. Ist der Veräußerer einer Beteiligung demgegenüber innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1% beteiligt, so führt der Anteilsverkauf aus der wesentlichen Beteiligung dann zu gewerblichen Einkünften nach § 17 EStG, die dem Teileinkünfteverfahren (Steuerbefreiung von 40%) unterliegen.

Liegen stille Reserven in den Anteilen, mithin ist also der Marktwert höher ist als der reine Buchwert, dann können sich Fragestellungen hinsichtlich der Besteuerung eben dieser stillen Reserven ergeben, wenn der Anteilseigner beabsichtigt, seine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland zu beenden (Wegzug in das Ausland). Der Gewinn aus dem Verkauf einer wesentlichen Beteiligung nach § 17 EStG unterliegt bei einer nicht in Deutschland ansässigen Person der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG. Nach dieser Norm wäre insofern aus deutscher Sicht die Besteuerung der stillen Reserven infolge der Veräußerung sichergestellt. Demgegenüber wird dieses Besteuerungsrecht bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens in Anlehnung an das Musterabkommen der OECD (OECD-MA) möglicherweise durch Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA eingeschränkt, da das Besteuerungsrecht für die stillen Reserven hier nur dem Ansässigkeitsstaat (hier also dem Ausland) zugewiesen wird.

Um die Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland gleichwohl sicherzustellen, sieht § 6 Abs. 1 S. 1 AStG im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht eine Besteuerung der stillen Reserven im Sinne des § 17 EStG unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 AStG vor (Besteuerung des Vermögenszuwachses).⁴ So ordnet § 6 Abs. 1 S. 1 AStG auch ohne Veräußerung der Anteile die Anwendung des § 17 EStG an (Rechtsfolgenverweis), was zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt.⁵

In der Vergangenheit haben sich *legale* Konstruktionen etabliert, die eben diese Aufdeckung der stillen Reserven und damit die Besteuerung bei Wegzug verhindert haben.⁶ Die wesentlichen Anteile aus dem Privatvermögen wurden in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft steuerneutral eingebracht. Üblicherweise handelte es sich hierbei um eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, die dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG vermittelt. Nach dem steuerneutralen Transfer der Anteile aus dem Privat- in das Betriebsvermögen über § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG waren diese Anteile dann nicht mehr als solche i.S.d. § 17 EStG zu qualifizieren, so dass die Besteuerung nach § 6 AStG nicht ausgelöst wurde. Auch erfolgte keine Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG, da Deutschland weiterhin das Besteuerungsrecht nach Artikel 13 Abs. 2 OECD-MA Zustand.⁷ Mithin wurden also die stillen Reserven nicht aufgedeckt. Im Ergebnis kam es so zu einer Stundung der Steuer auf die stillen Reserven,

⁴ Vgl. z.B. Kraft, Außensteuergesetz, § 6 Rz. 2.

⁵ Vgl. z.B. Kraft, Außensteuergesetz, § 6 Rz. 290, 291.

⁶ Vgl. z.B. Prinz, DB 2013, S. 1378; Loose/Wittkowski, IStR 2011, S. 68.

⁷ Diese rechtliche Wertung wurde in der Vergangenheit wohl auch von den Finanzbehörden im Zuge von verbindlichen Auskünften vertreten, vgl. Frotscher/Geurts, Einkommensteuergesetz, § 50i Rz. 8.

gleichwohl behielt Deutschland weiterhin das Besteuerungsrecht eben an diesen stillen Reserven, so dass eine Besteuerung in der Zukunft sichergestellt war.

Auch wenn die Einkünfte aus der GmbH & Co. KG, die wiederum Erträge aus der (ehemals wesentlichen) Beteiligung im Betriebsvermögen bezog, originär vermögensverwaltend waren, führte die gewerbliche Prägung der GmbH & Co. KG eben zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Damit aber wurde zugleich angenommen, dass gem. OECD-MA im Inland (Deutschland) eine Betriebsstätte vorläge, so dass die dort erzielten Einkünfte (hier die Dividendeneinkünfte und die Veräußerungsgewinne aus der Beteiligung, die über die GmbH & Co. KG bezogen wurden) – genau wie bei originär gewerblich tätigen Betriebsstätten – in Deutschland nach Art. 7, 13 Abs. 2 OECD-MA besteuert werden können. Vor diesem Hintergrund wäre das deutsche Besteuerungsrecht der stillen Reserven für die Zukunft sichergestellt. Eben diese Rechtsauffassung war auch zwischen allen Beteiligten Personen in der Regel unstrittig.

Mit der jüngsten Rechtsprechung des BFH, die die Finanzverwaltung wohl befolgen wird, hat der BFH bei der genannten Fallkonstellation Deutschland das Besteuerungsrecht „entzogen“.⁸ Nach Ansicht des BFH erziele eine Personengesellschaft, die originär nicht gewerblich tätig sei (die gewerbliche Tätigkeit erfolgte nur infolge der gewerblichen Prägung, hier also das Konstrukt einer GmbH & Co. KG), keine Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 OECD-MA. Diese Auffassung führt dazu, dass sich das Besteuerungsrecht im internationalen Kontext verschiebt. Deutschland steht damit kein Besteuerungsrecht (mehr) für die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der Kapitalgesellschaft (die ehemals wesentliche Beteiligung) nach Artikel 13 Abs. 2 OECD-MA zu, da Artikel 13 Abs. 5 OECD-MA das Besteuerungsrecht ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers zuordnet (hier das Ausland). Auf die laufenden Einnahmen aus der Beteiligung (hier also z.B. die Dividenden, die über die GmbH & Co. KG bezogen werden) dürfte Deutschland nur eine reduzierte Quellensteuer nach Art. 10 Abs. 2 Buchstabe b OECD-MA (15%) erheben. Auch dürfte eine nachträgliche Besteuerung der stillen Reserven i.d.R. ausgeschlossen sein. Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung wohl in ähnlich gelagerten Fällen in der Vergangenheit per verbindlicher Auskunft erklärt hatte, dass die Besteuerung über § 6 AStG nicht greife.⁹ Deutschland hätte im Ergebnis endgültig das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven verloren.

Um den geschilderten Konsequenzen aus der BFH-Rechtsprechung entgegenzuwirken, wurde mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes ein neuer § 50i EStG aufgenommen.¹⁰ Dieser kodifiziert nach § 50i S. 1, 2 EStG, dass Deutschland periodische als auch aperiodische Erträge aus Anteilen im Sinne des § 17 EStG, die vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 EStG übertragen oder überführt worden sind, weiterhin besteuern darf. Es wird mithin also die ursprüngliche Verwaltungsansicht, die vor dem BFH-Urteil von den beteiligten Personen angewandt wurde, gesetzlich mittels Treaty-Override kodifiziert. Dies erscheint – abseits Fragestellungen der Zulässigkeit eines Treaty-Overrides – als sachgerecht, damit eine abschließende, einmalige Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland sichergestellt ist. Nach § 52 Abs. 59d EStG ist § 50i EStG auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen oder ihrer Entnahme anzuwenden, die nach dem 29. Juni 2013 stattfinden. Hinsichtlich der laufenden Einkünfte aus der

⁸ Vgl. z.B. BFH, Urteil vom 28.04.2010, I R 81/09; Jehl-Magnus, NWB 22/2014, S. 1649 (1650).

⁹ Vgl. FN. 6.

¹⁰ Vgl. z.B. Prinz, DB 2013, S. 1378 (1380); Jehl-Magnus, NWB 22/2014, S. 1649 (1651); Mitschke, FR 2013, S. 694 (697).

Beteiligung an der GmbH & Co. KG ist die Vorschrift in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden ist. Insofern betrifft die Regelung Altfälle, die die beschriebene Konstruktion der GmbH & Co. KG in der Vergangenheit gewählt haben, um eine Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern. Die Regelung wirkt somit in diesen Altfällen für die Besteuerung in der Zukunft.

In ähnlich gelagerten Neufällen dürfte wohl § 6 AStG greifen, wenn die wesentliche Beteiligung nicht in eine GmbH & Co. KG eingelegt wird. Die steuerplanerischen Elemente für ein solches Vorgehen sollten jedenfalls mit der geänderten Rechtsprechung des BFH entfallen sein. Infolge der jüngsten Rechtsprechung des EuGH, C-164/12 vom 23.01.2014, Rz. 63, 64, dürfte wohl auch die Besteuerung nach § 6 AStG unter Beachtung der Stundungsregelung nach § 6 Abs. 5 AStG konform mit dem Unionsrecht sein. In dem genannten Urteil wurde die Streckung der Steuer auf 5 Jahre akzeptiert, § 6 Abs. 5 AStG sieht eine zeitlich nicht befristete Stundung vor.

Wird die wesentliche Beteiligung in eine GmbH & Co. KG (unter Geltung der neuen Rechtsprechung) eingelegt und zieht der Anteilseigner danach weg, so wird das Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts ausgeschlossen. Dies wiederum dürfte zu einer Entstrickungsbesteuerung nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG führen.¹¹ Auslösendes Moment ist hier nicht der typische Fall der Verlagerung von Wirtschaftsgütern in das Ausland, sondern der Wegzug des ehemals unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners.

3.2. Äußerung des Bundesrates

Die derzeit gültige Fassung des § 50i S. 1 EStG lautet: *„Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17 vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern.“*

Der erste Teil des Satzes beschreibt die Voraussetzungen der Anwendung, hier die Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern. In der Fachliteratur wurde bereits diskutiert, inwieweit der Wortlaut auch Fälle der erfolgsneutralen Einbringung erfasst. Dieser Problematik widmet sich die Stellungnahme des BR auf Drucks. 184/1/14 Rz. 14.

Der zweite Teil des Satzes in § 50i S. 1 EStG beschreibt die eintretende Rechtsfolge, hier die Besteuerung des Gewinns aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile. Hierbei stellt sich die Frage, inwieweit Fallkonstellationen existieren, die diese Rechtsfolge „umgehen“ können, so dass endgültig keine steuerliche Erfassung der stillen Reserven in

¹¹ Vgl. z.B. Wied, in: Blümich, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz. 478; Musil in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 Rz. 471; Loose/Wittkowski, IStR 2011, S. 68 (71); Wassermeyer, DB 2006, S. 1176 (1180) am Beispiel einer Kapitalgesellschaft.

Deutschland erfolgt. Dieser Problematik widmet sich die Stellungnahme des BR auf Drucks. 184/1/14 Rz. 15.

3.3. Problemstellung zu Rz. 14 und Stellungnahme

Als Voraussetzung für die in § 50i S. 1 EStG genannte Rechtsfolge wird die Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern oder Anteilen im Sinne des § 17 EStG genannt. Der BR-Drucksache 139/13, S. 42, ist zu entnehmen: „*Aus dem gleichen Grund ist es gerechtfertigt, dass die Einkünfte aus den überführten Wirtschaftsgütern oder Anteilen auch insoweit besteuert werden können, als das DBA deren Besteuerung einschränkt.*“ Fraglich ist insofern, ob die Gewährung neuer Anteile an die Personengesellschaft im Rahmen einer Einbringung in eine Körperschaft auch von dem Wortlaut erfasst wird. Mittels Einbringung, die jedenfalls vom Wortlaut des § 50i EStG nicht als Voraussetzung erfasst wird, könnte § 50i EStG unterlaufen werden, da eine Einbringung als Übertragung oder Überführung hinsichtlich der Anteile angesehen werden kann.¹²

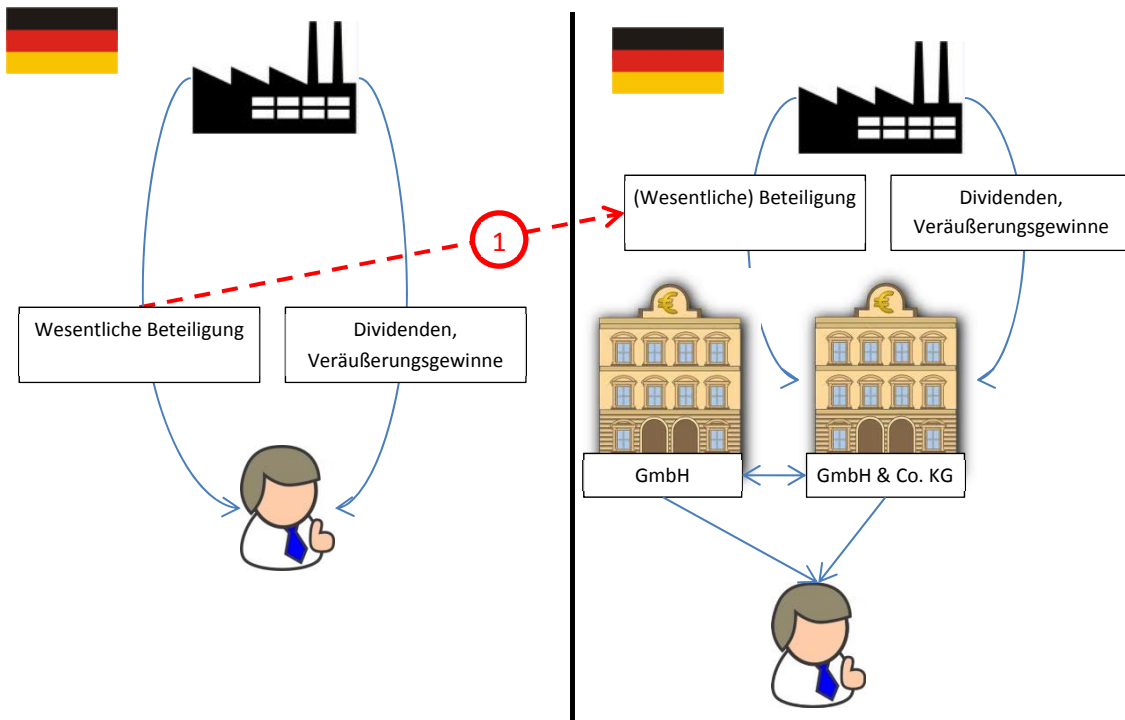
Vor diesem Hintergrund erscheint es gerechtfertigt, § 50i EStG um den geschilderten Fall der Einbringung zu erweitern. Andernfalls wäre es möglich, mittels ökonomisch äquivalenter Sachverhalte die einmalige Besteuerung der stillen Reserven zu verhindern. Insofern ist das Ansinnen des Bundesrates zu unterstützen, § 50i EStG um die genannten Einbringungsfälle klarstellend zu erweitern. **Der vorgelegte Diskussionsentwurf verhindert die hier angesprochene Problematik und stellt die einmalige Besteuerung der stillen Reserven sicher. Die Umsetzung gem. des Diskussionsentwurfs befürworte ich daher.**

Der Gesetzgeber wird hierbei allerdings zu prüfen haben, inwieweit eine derartige Änderung als redaktionelle Änderung anzusehen ist, so dass sich kein schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen ergeben konnte. Denn nur dann wäre eine unechte rückwirkende Änderung zulässig. Hierbei ist erschwerend zu beachten, dass die konkrete gesetzliche Umsetzung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetzes im Vermittlungsausschuss vollzogen wurde. Diesbezüglich existiert jedoch keine Gesetzesbegründung. Insgesamt ist wohl auf den Telos der parlamentarischen Aktivität zu Beginn des Gesetzgebungsverfahrens zu schauen. Jedenfalls erscheint es m.E. unlogisch, wieso der Gesetzgeber eben Einbringungsfälle hätte damals ausschließen wollen mit der konkreten Formulierung des § 50i EStG. **Vor diesem Hintergrund sehe ich eine unechte Rückwirkung als zulässig an.**

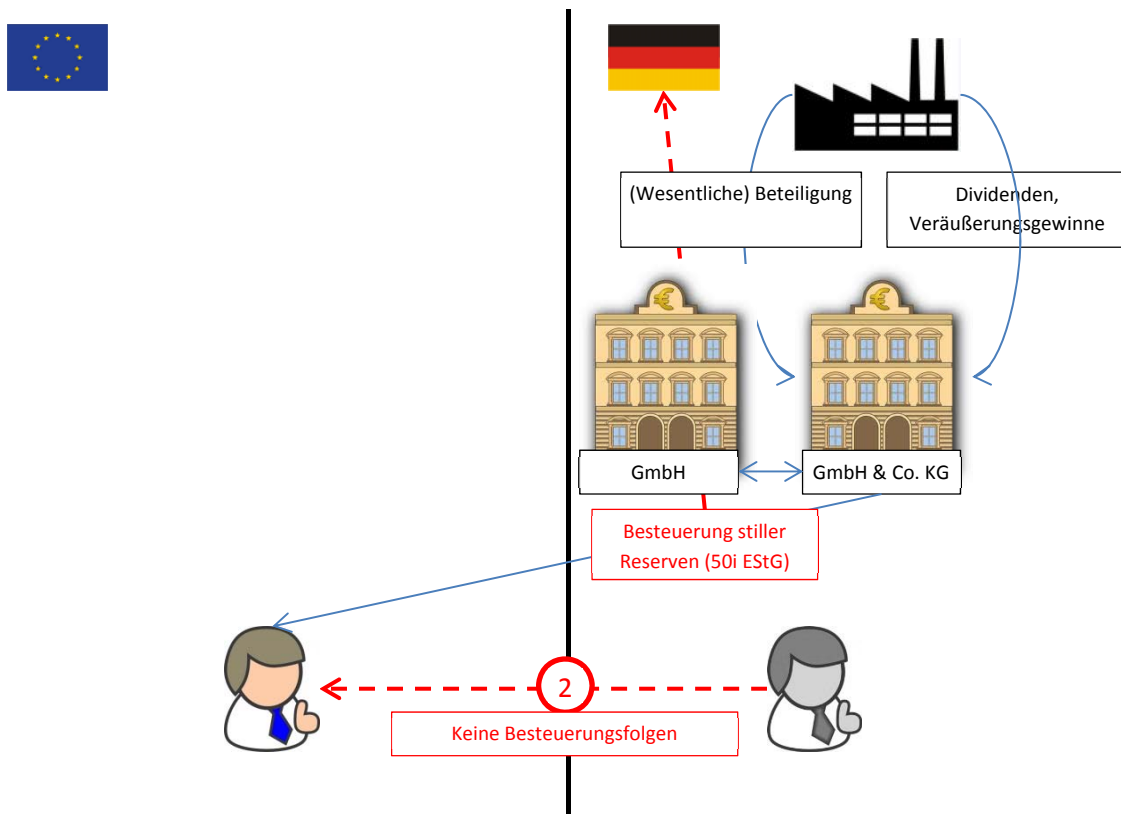
3.4. Problemstellung zu Rz. 15

Zur Vermeidung der Besteuerung nach § 6 AStG wurden in der Vergangenheit häufig Konstellationen gewählt, in denen die ursprünglich im Privatvermögen gehaltene wesentliche Beteiligung in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG eingebracht wurde (s.o.). Der Anteilseigner der bisherigen wesentlichen Beteiligung war hierbei dann an der GmbH und an der GmbH & Co. KG als Mitunternehmer beteiligt. Die Einlage der bisher im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe b EStG steuerneutral erfolgen, so dass keine Besteuerung der stillen Reserven in der wesentlichen Beteiligung erfolgt (1).

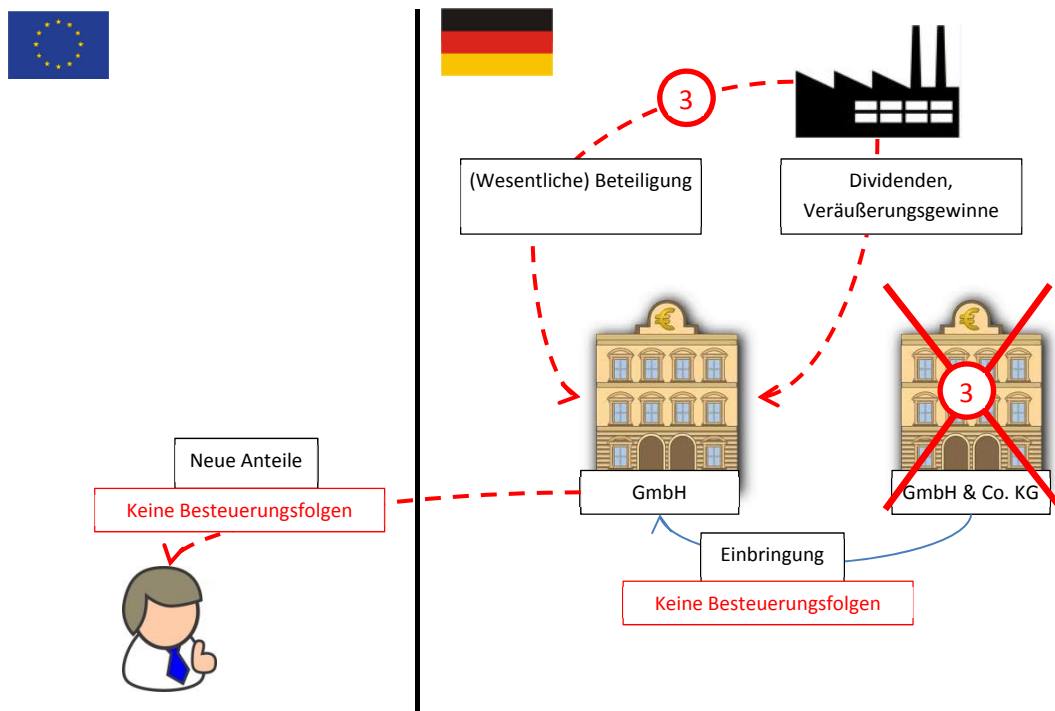
¹² Vgl. z.B. Salzmann, IWB 2013, S. 411.



Nach bisheriger Verwaltungsauffassung war die Besteuerung der stillen Reserven gesichert, so dass bei Wegzug des Steuerpflichtigen § 6 AStG nicht wirkte (s.o.). Ein Wegzug in das Ausland konnte nun ohne steuerliche Konsequenzen vollzogen werden (2).

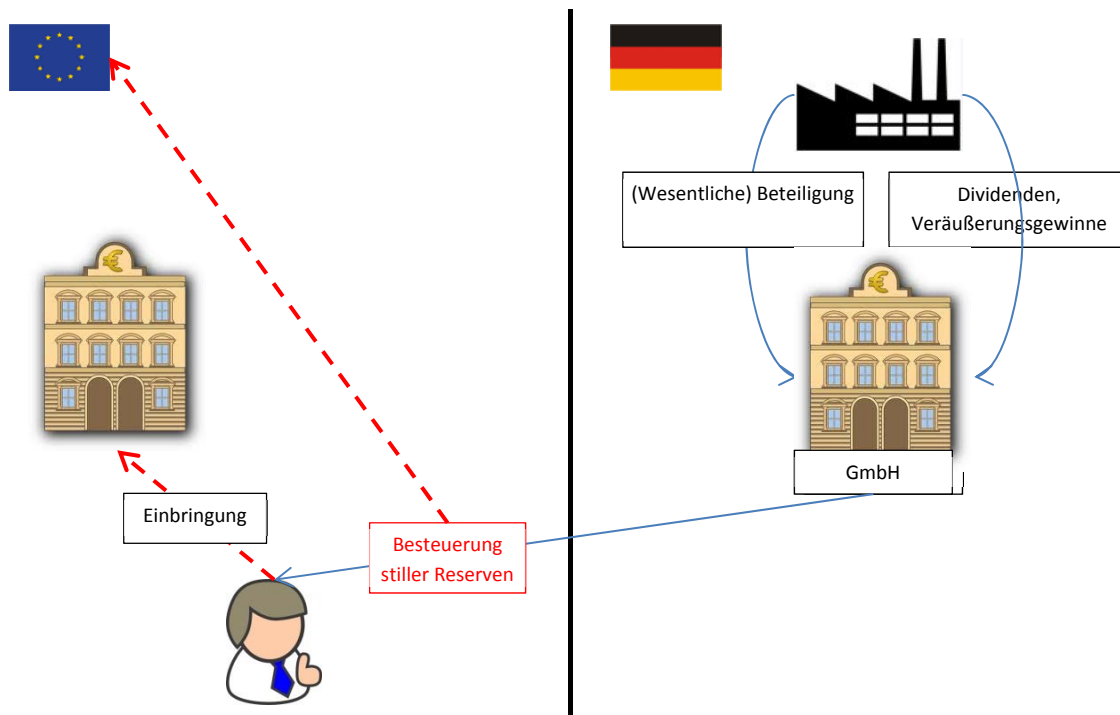


Der nun im Ausland ansässige Anteilseigner kann nun die wechselseitige Beteiligung der Komplementär-GmbH und der GmbH & Co. KG auflösen. So können die Anteile an der Komplementär-GmbH (ggf. von der GmbH & Co. KG) zum Nennwert erworben werden. Ferner wird der Mitunternehmeranteil an der GmbH & Co. KG (welche die ursprüngliche wesentliche Beteiligung hält) gegen Gewährung von (neuen) Beteiligungsrechten an der (Komplementär-) GmbH in die GmbH eingebracht. Sofern keine weiteren Mitunternehmer an der GmbH & Co. KG beteiligt sind, kommt es zur Auflösung der GmbH & Co. KG in Folge der Anwachsung auf die GmbH, da zivilrechtlich das Bestehen einer „Ein-Mann-KG“ nicht möglich ist. Im Ergebnis hat der Anteilseigner damit seine bisherige Beteiligung an der GmbH & Co. KG gegen die Anteile an der (ehemals Komplementär-) GmbH getauscht (3). Diese hält nun auch die (ehemals wesentliche) Beteiligung, auf der wiederum die stillen Reserven liegen. Durch Auflösung und Anwachsung existiert nun die GmbH & Co. KG nicht mehr, es existiert lediglich die (ehemals Komplementär-) GmbH. Der Einbringungsvorgang dürfte nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG steuerneutral möglich sein, so dass der geschilderte Vorgang keine deutsche Besteuerung auslöst. Im Ergebnis hält der Anteilseigner der GmbH nun wieder (mittelbar über die GmbH) die Anteile an der ursprünglichen wesentlichen Beteiligung (jene, die zu Beginn im Privatvermögen gehalten wurde). Wesentlicher Unterschied ist allerdings nun gegenüber des Beginns der Einlage in die damalige GmbH & Co. KG, dass der Anteilseigner nun im Ausland sitzt.



Werden nun Veräußerungsgewinne aus der neuen GmbH-Beteiligung erzielt, so hat Deutschland nach OECD-MA regelmäßig kein Besteuerungsrecht (s.o.). Auch können nun die Anteile an der inländischen GmbH über die Grenze hinweg in ausländische weitere Körperschaften eingebracht werden, ohne dass eine deutsche Besteuerung erfolgt. Sollte die Beteiligung an der GmbH in einem weiteren Schritt in eine ausländische Körperschaft eingebracht werden, so könnte Deutschland vermutlich infolge der Mutter-Tochter-Richtlinie auch keine Quellensteuer (Kapitalertragsteuer)

mehr auf die Gewinnausschüttungen erheben. Im Ergebnis ist es also gelungen, dass der Anteilseigner mittelbar weiterhin die Anteile an der (ehemals wesentlichen) Beteiligung enthält, gleichwohl zwischenzeitlich ein Wegzug aus Deutschland erfolgte. Die eigentlich systematisch gebotene Besteuerung über § 6 AStG bzw. über § 50i EStG konnte im Ergebnis endgültig vermieden werden. Die stillen Reserven können folglich unbesteuert in das Ausland überführt werden.



3.5. Stellungnahme zu Rz. 15

Die geschilderte Konstellation, die die Aufdeckung der stillen Reserven und deren Besteuerung in Deutschland verhindert, wird von § 50i EStG nicht verhindert, da § 50 i S. 1 EStG „lediglich“ kodifiziert, dass ein (entstandener) Gewinn aus der späteren Veräußerung oder Entnahme der Anteile (eben jene, die in die GmbH & Co. KG eingelegt wurden) zu besteuern ist. In der geschilderten Konstellation entsteht jedoch infolge der steuerneutralen Einbringung überhaupt kein Gewinn. Die steuerneutrale Einbringung nach dem UmwStG entzieht folglich mangels eines „entstandenen“ Gewinns § 50i EStG den Anwendungsbereich (Rechtsfolge). Auch scheitert eine spätere (erneute) Anwendung des § 50i EStG, da sich dieser lediglich auf die gewerblich geprägte Personengesellschaft bezieht (nun liegt aber eine GmbH vor). Eine Anwendung des § 6 AStG findet ebenfalls nicht statt, da auch keine Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht vorliegt, die betreffende Person ist längst (seit längerem) im Ausland ansässig.

Offenkundig untermauert die geschilderte Konstellation die ursprüngliche Intention des § 50i EStG, nämlich die einmalige Besteuerung von stillen Reserven in Deutschland (so wie es eben § 6 AStG vorsieht), wenn die die stillen Reserven vermittelnden Anteile in das Ausland überführt werden und damit Deutschland endgültig das Besteuerungsrecht verlieren würde. Es kann daher nur dringend angeraten werden, per gesetzlicher Änderung die einmalige Besteuerung der stillen Reserven in Deutschland sicherzustellen. Letztendlich entspricht dies auch dem Grundgedanken des § 6 AStG. Diesen Grundgedanken hatten vor der BFH-Rechtsprechung typischerweise auch alle beteiligten Parteien

so akzeptiert. Insofern bedeutet eine gesetzliche Änderung, dass der systematische Zustand einer einmaligen Besteuerung wieder hergestellt wird.

Eine einmalige Besteuerung der stillen Reserven kann sichergestellt werden, indem entweder § 6 AStG oder § 50i EStG modifiziert wird. Eine Veränderung des § 6 AStG auch mit Blick auf die genannte Konstellation dürfte jedoch sehr komplex ausfallen, da dieser eben von anderen Voraussetzungen (Wegzug) ausgeht. Vielmehr erscheint es schlüssig, § 50i EStG dahingehend zu modifizieren, dass unter den weiteren Voraussetzungen des § 50i EStG ebene keine steuerneutralen gesellschaftlichen Umstrukturierungen mehr möglich sind. Wird eine Umstrukturierung von der ausländischen Person vorgenommen, so sollte diese dann stets eine gewinnwirksame Aufdeckung der stillen Reserven zur Konsequenz haben.¹³ Damit träten dann auch die von § 50i EStG beabsichtigten Konsequenzen der einmaligen Besteuerung der stillen Reserven ein. Eine derartige Änderung des § 50i EStG würde damit dann auch der ökonomischen Intention dieser Norm Rechnung tragen, dass jegliche Veränderung der bisherigen Struktur (Besitzverhältnisse der eingebrachten Anteile) zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führt. Eben dies wollte m.E. der historische Gesetzgeber mit der damaligen Einführung der Norm bewirken, um letztendlich zu verhindern, dass der Grundgedanke des § 6 AStG durch die geänderte Rechtsprechung des BFH unterlaufen werden könnte.¹⁴ **Der vorgelegte Diskussionsentwurf sollte daher unverzüglich gesetzgeberisch umgesetzt werden. Er ist dazu geeignet, die systemwidrige Nichtbesteuerung zu verhindern.**

Die vorgeschlagene Änderung sollte auch nicht in späteren Gesetzgebungsvorhaben realisiert werden.¹⁵ Zum einen ist unklar, wann diese überhaupt abgeschlossen werden. Würde z.B. der Abschluss eines zukünftigen Gesetzesvorhabens nicht mehr in 2014 realisiert werden, so wäre eine echte rückwirkende Änderung des § 50i EStG in 2015 mit Wirkung für das Jahr 2014 bereits aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht mehr möglich. Auch ist zu bedenken, dass das BVerfG in bestimmten Fällen eine unechte Rückwirkung als verfassungswidrig angesehen hat, wenn das Vertrauen des Steuerpflichtigen auf die nach altem Recht erlangte Vermögensposition die mit der Gesetzesänderung verfolgten Interessen überwiegt.¹⁶ Hierbei kommt es letztendlich auch auf eine Einzelfallabwägung ab. Bei einer Änderung des § 50i EStG wird folglich der Gesetzgeber auch zu prüfen haben, inwieweit eine unechte Rückwirkung in 2014 möglich ist. Da die geschilderte Konstruktion m.E. so in dieser Form noch nicht in der Fachliteratur diskutiert wurde, ist es auch fraglich, ob sich hier bereits ein schutzwürdiges Vertrauen hatte aufbauen können. Eine unechte Rückwirkung wäre somit möglich.

¹³ Inwieweit diesbezüglich noch eine Differenzierung zu erfolgen hat, ob nach einer solchen Umstrukturierung Deutschland weiterhin das Besteuerungsrecht hat, soll an dieser Stelle nicht thematisiert werden. Diesbezüglich sei auch auf die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 5 AStG verwiesen, der eine Fortführung der stillen Reserven nach einem Wegzug ermöglicht, vgl. z.B. Kraft, Außensteuergesetz, § 6 Rz. 530, 531. Vgl. Insgesamt zu dieser Problematik Jehl-Magnus, NWB 22/2014, S. 1649 (1653).

¹⁴ An dieser Stelle ist darauf hinzuweisen, dass infolge des Treaty-Overrides die Gefahr von Doppelbesteuerungen „zunehmen“ kann. In welcher Weise diese Doppelbesteuerung vermieden werden kann soll an dieser Stelle nicht weiter thematisiert werden.

¹⁵ Hierbei ist auch zu beachten, dass erhebliche Risiken bestehen, inwieweit die geschilderte Konstruktion und damit der unternommene Versuch, § 50i EStG zu unterlaufen, von § 42 AO verhindert werden kann. Insofern dürfte das Abstellen (oder Vertrauen) auf § 42 AO einem fiskalischen Vabanquespiel gleichkommen.

¹⁶ Vgl. zur Problematik z.B. Desens, FR 2013, S. 148.

Vor diesem Hintergrund erscheint es insgesamt geboten, eine Gesetzesänderung zeitnah herbeizuführen. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass vermutlich die skizzierte Konstruktion in naher Zukunft in der Fachpresse intensiver diskutiert wird, so dass diesbezüglich die „Gefahr“ einer stärkeren Verbreitung existiert. Hierbei könnte sich dann auch ein schutzwürdiges Vertrauen aufbauen.

Abseits dieser Argumentation ist auch zu vermuten, dass die geschilderte komplexe Konstruktion dann gewählt wird bzw. wurde, wenn Steuerbeträge in nicht unerheblichem Ausmaße vermieden werden sollten. **Eine zeitliche Verzögerung bei der Änderung des § 50i EStG könnte folglich zu erheblichen fiskalischen Ausfällen führen und damit fiskalische Risiken für den Haushalt nach sich ziehen.**

4. Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Hörbücher (Artikel 8 Nr. 3 - neu -)

Es ist beabsichtigt, für Leistungen aus dem Verkauf von Hörbüchern den ermäßigten Steuersatz von 7% zum 01.01.2015 einzuführen. Ausweislich der Begründung zu dieser geplanten Änderung liegt dieses Vorhaben im zulässigen Bereich der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie. Auch wird dieses Vorhaben im Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode angesprochen.¹⁷ **Gleichwohl ist dieser Vorschlag abzulehnen.**

Die beabsichtigte Änderung führt zu zusätzlichen fiskalischen Ausfällen für den Staat. Ferner ist nicht erkennbar, welche positiven ökonomischen Impulse sich aus einer solchen Maßnahme ergeben sollen. Weiterhin besteht die Gefahr, dass die Reduktion des Steuersatzes sich nicht auf den Endverbraucherpreis am Markt durchschlägt. Damit würden dann nicht die Endverbraucher entlastet, sondern die Gewinnmarge der Anbieter von Hörbüchern würde sich einfach vergrößern.

Darüber hinaus führt die beabsichtigte Neuregelung zu einer weiteren Zersplitterung der Umsatzsteuer. Der ermäßigte Steuersatz sollte vielmehr auf die notwendigsten Positionen eingeschränkt werden.

Auch entstehen neue Abgrenzungsfragen. Fortan ist zu untersuchen, welche dramaturgischen Elemente nun die „Erzählung“ aufweist, um als steuerbegünstigtes Hörbuch oder als regelbesteuertes Hörspiel zu gelten. Hierbei werden die Anbieter derartiger Produkte versucht sein, diesen Handlungsspielraum steueroptimal auszunutzen. Weiterhin enthalten auch Hörbücher in Grenzen dramaturgische Elemente, so dass dieses Abgrenzungskriterium m.E. eben keine klare Abgrenzung ermöglicht. Letztendlich wird mit dieser Regelung das Umsatzsteuergesetz um eine weitere „Kuriosität“ erweitert, die sich neben den Abgrenzungsfragen bei Maultieren und Hauseseeln oder Haus- und Waldschweinen einordnet.¹⁸

¹⁷ Vgl. Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, S. 134.

¹⁸ Vgl. BMF, Schreiben vom 05.08.2004, IV B 7 - S 7220 - 46/04, Rz. 16.

5. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (Artikel 7 Nr. 3, 9)

5.1. Problemstellung

In bestimmten Fällen des § 13b Abs. 1, 2 UStG geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gem. § 13b Abs. 5 EStG über. Diese als sogenanntes Reverse-Charge-Verfahren bezeichnete Rechtsfolge des § 13b UStG soll nach Ansicht des Gesetzgebers Steuerausfälle vermeiden. Nach § 13 Abs. 2 Nr. 4 UStG betrifft dies auch „Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen“. Einschränkend bestimmt § 13b Abs. 5 S. 2 UStG, dass die Rechtsfolge dann eintritt, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist und zudem er selber auch Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4 S. 1 erbringt, damit also ebenfalls Bauleistungen ausführt. Dieses Erfordernis wurde dahingehend von der Verwaltung konkretisiert, dass Leistungsempfänger derartige Bauleistungen nachhaltig erbringen müssen. Es war davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze (Weltumsatz) betragen hat.¹⁹

Der BFH ist nach Vorlagebeschluss an den EuGH dieser Verwaltungsansicht entgegengetreten. Kritikpunkt war u.a., dass die in der Vergangenheit angewandte Grenze von 10% sich so nicht aus dem Gesetz ergibt. Weiterhin war es anhand dieser Grenze dem Leistenden idR auch nicht möglich, zuverlässig zu beurteilen, ob er oder der Leistungsempfänger Steuerschuldner für die erbrachte Leistung war.²⁰ Der BFH hat entschieden, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankommt, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Insofern wird nicht mehr auf eine allgemeine Grenze abgestellt, die auf die gesamten Umsätze abstellt, sondern für die Frage des Übergangs der Steuerschuldnerschaft wird jeweils eine leistungsbezogene individuelle Prüfung vorgenommen.

5.2. Stellungnahme

Es ist positiv hervorzuheben, dass sich die Verwaltung sehr zeitnah mit der Problematik in zwei BMF-Schreiben auseinandergesetzt hat. Diesbezüglich wurde die bisherige Verwaltungsfassung aufgegeben und die Verwaltung hat sich der BFH-Rechtsprechung angeschlossen.

Der Bundesrat hat sich auf Drucksache 184/1/14, Rz. 24, S. 30-36 zu der Problematik geäußert und schlägt eine gesetzliche Änderung des § 13b UStG vor. Ebenfalls wurde ein Diskussionsentwurf von den Fraktionen CDU/CSU und SPD vorgelegt.

Der EuGH hatte es in die Entscheidung des BFH gestellt, zu prüfen, inwieweit die bisherige Vorgehensweise unter Anwendung der 10%-Grenze eindeutig ist für den Leistungserbringer und inwieweit dieser die Anwendung der daraus resultierenden Rechtsfolgen vorsehen kann. Der BFH

¹⁹ Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Stand zum 31.12.2012, 13b.3 Abs. 1, 2.

²⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 22.08.2013, V R 37/10, Rz. 49 mit Verweise auf Kritik im Schrifttum.

hatte dies mit Blick auf die Grenze vereint und § 13b UStG dahingehend einschränkend ausgelegt, dass die Prüfung für den Übergang der Steuerschuldnerschaft jeweils leistungsbezogen für jede einzelnen Leistung zu vollziehen ist (Ausgangsleistung). Eine solche Sichtweise erscheint systematisch und ist bezogen auf den Einzelfall nicht zu beanstanden. Gleichwohl stellt sich abseits des konkreten Einzelfalls die Frage, inwieweit eine einzelfallbezogene Sichtweise im Massenverfahren administrierbar ist. Administrierbarkeit und Systematik verhalten sich hier teilweise diametral. Vor diesem Hintergrund erscheint es m.E. geboten, die bisherige globale Sicht wieder herzustellen. Denn auch die einzelfallbezogene Sichtweise kann der Leistungserbringer ex ante nur schwer nachprüfen.

Der BFH hatte bemängelt, dass die 10% Grenze als Indikator für die nachhaltige Ausführung eigener Bauleistungen sich nicht aus dem Gesetz ergebe. Diesbezüglich sollte im Sinne der globalen Grenze eine Aufnahme in das Gesetz erfolgen. **Insofern begrüße ich die geplante Gesetzesänderung, so wie sie im Diskussionsentwurf dargestellt wird.**

Es erscheint mir in Anlehnung an den Diskussionsentwurf es vorzugswürdig, in das Gesetz lediglich die nachhaltige Erbringung der Bauleistungen aufzunehmen. Letztendlich wird auch der Leistungserbringer eine wie auch immer geartete Grenze des Leistungsempfängers nur schwer überprüfen können. Eben dies war dann ja auch eine wesentliche Kritik des BFH. Vor diesem Hintergrund erscheint es folgerichtig, stärkeres Gewicht aus Sicht des Leistungserbringers darauf zu legen, dass dieser Rechtssicherheit in Bezug auf einen möglichen Wechsel der Steuerschuld hat. Dieses Erfordernis wird durch die im Diskussionsentwurf genannte Bescheinigung sichergestellt. Während die Stellungnahme des BR hinsichtlich der Bescheinigung noch ein Wahlrecht statuiert („auf Antrag“) sieht der Diskussionsentwurf hier eine Verpflichtung vor. Letzteres im Rahmen des Diskussionsentwurfs ist m.E. besser geeignet, die Rechtssicherheit herzustellen.

Während der BR auch Bauleistungen einbeziehen will, wenn der Leistungsempfänger nachhaltig Grundstücke veräußert, schließt der Diskussionsentwurf dies explizit aus. **M.E. ist hier dem Diskussionsentwurf zu folgen, in dem Bauträger mit überwiegend Grundstücksveräußerungen nicht einbezogen werden.** Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft sollte dann ausgeschlossen sein, wenn der Leistungsempfänger nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist. Auch stellen sich europarechtliche Fragen, wenn man in den genannten Fällen den Leistungsempfänger mit der Steuerschuldnerschaft „belastet“, denn dem Leistungsempfänger steht der abzuführenden Umsatzsteuer kein äquivalenter Zahlungsstrom aus der Umsatzsteuererstattung mittels Vorsteuerabzug entgegen. Vor diesem Hintergrund sollten keine

Kritisch anzumerken ist, dass bei geringfügigem Überschreiten der 10% Grenze bei Wohnungsunternehmen, die überwiegend im Bereich der Vermietung von Wohnungen tätig sind und nur in Ausnahmefällen selber Bauleistungen ausführen, für sämtliche empfangenen Bauleistungen die Umkehr der Steuerschuldnerschaft angeordnet wird. Hierbei ist auch zu bedenken, dass die Wohnungsunternehmen idR ohnehin nicht berechtigt sind, die Vorsteuer abzuziehen, da sie steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 12 UStG anbieten. Vor diesem Hintergrund sollte diskutiert werden, inwieweit hier von einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft Abstand genommen werden sollte oder sich diese lediglich auf Bauleistungen erstreckt, die wiederum für eigene Bauleistungen verwendet werden (fallbezogene Sichtweise).

Neben der zukünftigen steuerlichen Behandlung können sich Fragestellungen in Altfällen ergeben. Hierzu hatte die Finanzverwaltung bereits mit zwei Verwaltungsanweisungen reagiert. Ein drittes

Schreiben ist angekündigt. So ist zu klären, nach welcher Maßgabe mögliche Rückforderungen der USt zu erfolgen haben und ob und wie die USt (nachträglich) zu erheben ist. Die Bedeutung dieser Frage soll anhand eines Artikels in der Immobilien Zeitung vom 22.05.2014 mit dem Titel „Das Milliarden-Urteil“ dargestellt werden. Dort heißt es: *„Dieses Urteil ist wie ein Lottoschein, auf dem sechs Richtige angekreuzt sind. Man muss ihn nur noch abgeben.“*

Nach § 27 Abs. 19 UStG-E soll die Festsetzung der entstandenen Umsatzsteuer gegen den leistenden Unternehmer möglich sein. **Es ist zu begrüßen, dass mit § 27 Abs. 19 UStG-E gesetzlich geregelt wird, dass unter den weiteren Voraussetzungen der Leistungserbringer die Umsatzsteuer abzuführen hat. Insofern greift hier der Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO nicht.** Dies erscheint bereits aus fiskalischen Gründen sachgerecht. Ferner wird der leistende Unternehmer m.E. ohnehin einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger auf Zahlung der Umsatzsteuer nach Berichtigung der Rechnung hat. Inwieweit dieser Sachverhalt anders zu werten ist, wenn der Leistungsempfänger nicht mehr greifbar ist, kann an dieser Stelle nicht abschließend erörtert werden.

Für den Leistungserbringer sollten aber Mechanismen vorgesehen werden, damit dieser nicht infolge der entstandenen Umsatzsteuer gravierende finanzielle Abflüsse zu verzeichnen hat. **Vor diesem Hintergrund ist es positiv zu bewerten, dass § 27 Abs. 19 S. 3 ff. UStG die Möglichkeit der Abtretung des Anspruchs gegenüber dem Leistungsempfänger vorsieht.** Hierbei erscheint es auch geboten, unter Anwendung von § 176 Abs. 4, 5 AO den Leistungserbringer als Dritten zum Verfahren des Leistungsempfängers hinsichtlich der Erstattung der bereits abgeführten Umsatzsteuer hinzuzuziehen. Letztendlich sollte sichergestellt werden, dass begehrte Rückforderungen der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger mit der Forderung auf Zahlung der Umsatzsteuer von dem Leistungserbringer korrespondiert.

Nach § 27 Abs. 19 UStG bleibt allerdings offen, wie im Hinblick auf Zinszahlungen nach § 233a AO zu verfahren ist. So ist bereits aus ökonomischen Gründen zu vermuten, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer vom Fiskus zurückfordert, wenn dies auch positive Zinsauswirkungen mit sich bringt. In dem zitierten Artikel werden Rückforderungen seit 2010 „angeraten“. Infolge der hohen Verzinsung von 6% pro Jahr können sich hierbei gravierende fiskalische Auswirkungen für den Fiskus ergeben. Auf der anderen Seite ist beim Leistungserbringer zu überlegen, inwieweit Zinsen nach § 233a AO überhaupt entstehen und diese dann ggf. bei dem leistenden Unternehmer zu erlassen sind. Hierbei wäre es auch denkbar, dass die begehrte Steuererstattung des Leistungsempfängers als rückwirkendes Ereignis beim Leistungserbringer zu werten ist. Jedenfalls ist sicherzustellen, dass der Leistungserbringer nicht mit zusätzlichen Zinsbelastungen aus der geänderten Verwaltungsauffassung belastet wird. Offen bleibt auch, inwieweit der Leistungserbringer ihm entstandene Zinsaufwendungen vom Leistungsempfänger, der wiederum Zinsen von der Finanzbehörde bekommt, einfordern kann. **Insgesamt muss damit konstatiert werden, dass infolge der Zinszahlungen für den Staat sich finanzielle Risiken ergeben können. Der Gesetzgeber sollte daher prüfen, inwieweit diese minimiert werden können.**

Berlin, den 23.06.2014

Prof. Dr. Frank Hechtner