

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

19. Juni 2014

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
Stellungnahme anlässlich der Anhörung am 23. Juni 2014**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

Wenngleich die darin enthaltenen Gesetzesänderungen ganz überwiegend nur redaktioneller Art sind, geben einige der Änderungsvorschläge doch Anlass zu Anmerkungen. Diese betreffen ins-

besondere Regelungen zur Riester-Rente und die Überführung von Regeln des Telekommunikationsgesetzes in das Umsatzsteuergesetz. Die bei der Riester-Rente in § 90 Abs. 5 EStG vorgesehene neue kostenintensive Meldepflicht sollte nicht vorschnell eingeführt werden.

Darüber hinaus haben wir einige der Empfehlungen des Bundesrates aufgegriffen. Insbesondere halten wir es in Übereinstimmung mit dem Bundesrat für erforderlich, dass die mit der kleinen Organschaftsreform geschaffene Rechtssicherheit und die Handhabbarkeit der Organschaftsregeln nicht durch eine zu weit gehende Überarbeitung der Anwendungsregeln des § 34 KStG gefährdet wird.

Daneben schlagen wir vor, im Zuge des beabsichtigten Gesetzgebungsverfahrens unter anderem die im Hinblick auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (§ 13b UStG) entstandene Unsicherheit durch entsprechende gesetzliche Regelungen zu beheben.

Die Details zu den einzelnen Anmerkungen und Vorschlägen entnehmen Sie bitte der beigefügten Anlage.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.



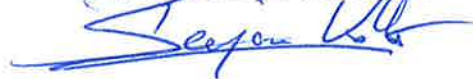
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.



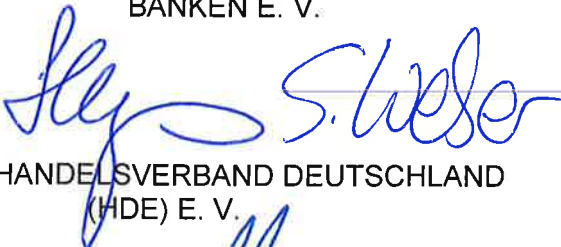
BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.




BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.

i. v. 

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

I. Änderungsvorschläge zu den im Regierungsentwurf vorgesehenen Regelungen:

Zu Artikel 2: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Nummer 9:

§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 6 bis 8 EStG-E

Besteuerung von Risikoleistungen aus Lebensversicherungen im Falle entgeltlicher Veräußerung

Nach dem Entwurf sollen Risikoleistungen (insbesondere Todesfalleistungen) aus entgeltlich erworbenen Lebensversicherungen besteuert werden, da in diesen Fällen der Zweck einer (steuerfreien) Risikovorsorge nicht mehr im Vordergrund steht. Die Intention für diese Regelung ist grundsätzlich nachvollziehbar. Allerdings ergibt sich in folgenden Punkten noch Änderungs- bzw. Regelungsbedarf:

1. Eine Ausnahme von der vorgesehenen Besteuerung ist nur in den Fällen vorgesehen, in denen die versicherte Person den Versicherungsanspruch erwirbt (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 8 EStG-E). Nach der Gesetzesbegründung sollen damit insbesondere Erwerbe von Versicherungsansprüchen aus Anlass der Beendigung von Arbeitsverhältnissen von der Besteuerung der Risikoleistung ausgenommen werden. Eine Besteuerung der Risikoleistung muss aber auch in den Fällen entfallen, in denen der Erwerb der Versicherungsansprüche – entsprechend der gesetzgeberischen Intention – zweifelsfrei nicht unter Renditegesichtspunkten erfolgt, sondern die Übertragung aus anderen Gründen geboten ist. Andernfalls würde z. B. die Übertragung einer Versicherung anlässlich einer güterrechtlichen Auseinandersetzung bei einer Scheidung oder einer Erbschaft sowie bei Vereinbarungen über Erbauseinandersetzungen und Ausgleichszahlungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge zu einer Besteuerung der späteren Risikoleistung führen. Für diese Fälle besteht bei vor 2005 abgeschlossenen und anschließend übertragenen Lebensversicherungen bereits eine gesetzliche Ausnahmeregelung. Danach entfällt im Ergebnis eine Besteuerung, „wenn aus anderen

Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Lebensversicherungsverträgen erfüllt [werden]“ (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 6 EStG a. F.). Hierzu gibt es bereits eine ergänzende Konkretisierung durch die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 22.08.2002, BStBl. I 2002, 827 ff., Rdnr. 4. In der Praxis hat sich diese Regelung bewährt. Eine gleichlautende Ausnahmeregelung sollte daher auch für die in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 7 EStG-E vorgesehene Steuerpflicht eingeführt werden.

2. Die vorgesehene Besteuerung von Risikoleistungen ist bislang zweifelsfrei nur aus der Gesetzesbegründung zu entnehmen. Es sollte daher bereits in der Gesetzesformulierung klar gestellt werden, dass die neue Steuerpflicht die Auszahlung von Risikoleistungen betrifft, wenn zuvor ein entgeltlicher Erwerb erfolgte. Der Rückkauf sowie der Erlebensfall sind bereits nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 1 EStG generell steuerpflichtig.

3. Nach der Intention des Gesetzgebers soll mit der in § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 7 Halbsatz 2 EStG-E vorgesehenen Formulierung („insoweit findet Satz 2 keine Anwendung“) sichergestellt werden, dass im Falle eines vorangegangenen entgeltlichen Erwerbs eine Besteuerung der Risikoleistung mit dem nur hälftigen Unterschiedsbetrag nicht in Betracht kommt, auch wenn die Versicherungsleistung nach Ablauf von mindestens zwölf Jahren und nach Vollendung des 60. bzw. 62. Lebensjahres des Steuerpflichtigen ausgezahlt wurde. Diese Regelung sollte eindeutiger formuliert werden. Auftretende Abgrenzungsfragen inwieweit bei einem (nur) teilentgeltlichen Erwerb sowohl der volle als auch der hälftige Unterschiedsbetrag zur Anwendung kommen kann, würden damit vermieden.

Petition:

Aufgrund der obigen Anmerkungen schlagen wir folgende Modifizierung der vorgesehenen Regelung von § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG vor:

„§ 20

(1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören

...

6. der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung und der Summe der auf sie entrichteten Beiträge (Erträge) im Erlebensfall oder bei Rückkauf des Vertrags bei Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, soweit nicht die lebenslange Rentenzahlung gewählt und erbracht wird, und bei Kapitalversicherungen mit Sparanteil, wenn der Vertrag nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossen worden ist.

...

⁷Hat der Steuerpflichtige Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben, gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Unterschiedsbetrag zwischen der ~~Versicherungsleistung~~ Risikoleistung bei Eintritt eines versicherten Risikos und den Aufwendungen für den Erwerb und Erhalt des Versicherungsanspruches; ~~insoweit findet~~ Satz 2 findet in diesem Fall keine Anwendung.

⁸Satz 7 gilt nicht, wenn ~~die versicherte Person den Versicherungsanspruch von einem Dritten erwirbt.~~ aus anderen Rechtsverhältnissen entstandene Abfindungs- und Ausgleichsansprüche arbeitsrechtlicher, erbrechtlicher oder familienrechtlicher Art durch Übertragung von Ansprüchen aus Versicherungsverträgen erfüllt werden.“

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Nummern 10 und 11:

§§ 22 Nr. 5 Satz 7, 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG-E

Bescheinigungs- und Meldepflichten bei Altersvorsorgeverträgen

Die klarstellenden Regelungen, nach denen insbesondere „Leistungen“ aus der Auflösung/Rückführung eines Wohnförderkontos nicht mehr der Bescheinigungs- bzw. Meldepflicht unterliegen, sind sachgerecht und sollten wie im Gesetzentwurf vorgesehen – entgegen der Stellungnahme des Bundesrates (vgl. Beschluss-Drucksache 184/14 vom 13.06.2014) – ab dem Veranlagungszeitraum 2014 (§ 52 Abs. 1 EStG-E) gelten.

Der guten Ordnung halber weisen wir darauf hin, dass in der Gesetzesbegründung richtigerweise auf „§ 22a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2“ (statt Nr. 1) verwiesen werden sollte.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Nummer 24 – § 41c Absatz 3 EStG – nachträgliche Berichtigung der Jahreslohnsteuerbescheinigung

Mit den neu eingefügten Sätzen wird den Arbeitgebern ermöglicht, eine bereits ausgestellte und an die Finanzverwaltung übermittelte Jahreslohnsteuerbescheinigung zu berichtigen und neu zu übermitteln.

Die Änderung und damit verbundene Umsetzung der BFH-Rechtsprechung wird ausdrücklich unterstützt. In der Praxis kommt es gerade in Fällen des Auslandseinsatzes von Mitarbeitern vor, dass erst nach Ausstellung der Jahreslohnsteuerbescheinigung abschließend geprüft werden kann, wie hoch der Lohnsteuerabzug tatsächlich ist. Dies ist sowohl für die Finanzämter als auch für Arbeitgeber eine Erleichterung, weil Änderungen nicht über die Einkommensteuerfestsetzungen erfolgen müssen.

Eine Einschränkung der nachträglichen Berichtigung der Jahreslohnsteuerbescheinigung nur auf Betrugsfälle, wie vom Bundesrat vorgeschlagen, ist nicht zielführend. Änderungen ergeben sich nicht nur in Betrugsfällen sondern auch in der steuerlichen Behandlung von gesetzmäßigen Arbeitsverhältnissen und Sachverhalten. Da der Arbeitgeber die nachträgliche Berichtigung begründen muss, ist bereits eine erhöhte Anforderung zur Änderung gegeben. Zudem lässt die Einschränkung auf Betrugsfälle für die Praxis Abgrenzungsfragen zu, die nicht zur Vereinfachung sondern zu weiterem Klärungsaufwand führen.

Die Neuregelung soll ab dem Veranlagungszeitraum 2014 gelten. Hier wäre wünschenswert, diese bereits für alle offenen Fälle anzuwenden.

Petitum:

Die Neuregelung in § 41c EStG ist für alle offenen Fällen anwendbar.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Nummer 33:

§ 52 Abs. 28 EStG-E

Zusammenfassung der Anwendungsvorschriften zur Besteuerung von Lebensversicherungen

Die Anwendungsvorschriften der §§ 52, 52a EStG sollen zusammengefasst und vollständig überarbeitet werden. Die bisherige allgemeine Anwendungsvorschrift § 52 EStG soll dabei vollständig neugefasst werden. Nach der Gesetzesbegründung soll mit der Neuregelung des § 52 EStG-E keine Veränderung gegenüber den bislang geregelten Anwendungszeitpunkten verbunden sein, es sei denn, sie haben sich insbesondere durch Zeitablauf erledigt.

Auch die bislang für kapitalbildende Lebensversicherungen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG geltende Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 36 EStG ist von der Überarbeitung betroffen. Sie soll in die neue, für Einkünfte aus Kapitalvermögen maßgebliche Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 28 EStG-E überführt werden. Diese Überführung ist unvollständig, da nicht alle weiterhin maßgeblichen Regeln der bisherigen Anwendungsregel aufgegriffen werden.

Petition:

Nachfolgende Anwendungsvorschriften des § 52 Abs. 36 EStG sollten vollständig in die neue Anwendungsregel des § 52 Abs. 28 EStG-E überführt werden, da sie noch nicht durch Zeitablauf erledigt sind:

- Die derzeit geltende Regelung des § 52 Abs. 36 Satz 3 EStG betrifft Lebensversicherungen mit Vertragsabschluss vor 1974 und deren Steuerfreiheit. Diese Regelung ist auch im § 52 Abs. 28 EStG-E zu übernehmen, da weiterhin noch Verträge mit einem Vertragsabschluss vor 1974 bestehen. Eine Erledigung durch Zeitablauf ist für diese Fälle noch nicht eingetreten.
- Die Regelung des § 52 Abs. 36 Satz 8 EStG betrifft Rentenversicherungen ohne Kapitalwahlrecht die in 2005 und 2006 abgeschlossen wurden.

Erst für Verträge mit Vertragsabschluss ab 2007 sind sog. temporäre Renten (abgekürzte Leibrenten) nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG mit dem Unterschiedsbetrag zu besteuern und nicht mit dem Ertragsanteil nach § 22 EStG. Diese Regelung ist daher auch im vorgesehenen § 52 Abs. 28 EStG-E mit aufzunehmen.

- § 52 Abs. 36 Satz 11 EStG betrifft die Anforderungen für eine Besteuerung mit dem halben Unterschiedsbetrag für Vertragsabschlüsse nach dem 31.03.2009, bei denen der Mindesttodesfallschutz nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 6 EStG einzuhalten ist. Diese Regelung ist ebenfalls im neuen § 52 Abs. 28 EStG-E mit aufzunehmen.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Nummer 38:

§ 90 Abs. 5 EStG-E

Neue Informationspflicht bei Altersvorsorgeverträgen (Riester-Rente)

Für Anbieter von geförderten Altersvorsorgeverträgen (Riester-Rente) soll zu Beginn und zum Ende der Auszahlungsphase eine neue Meldepflicht eingeführt werden, damit die Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen (ZfA) das zu jedem Vertrag geführte Zulagekonto schließen kann. Nach der Gesetzesbegründung sollen hier „bewährte Verfahren und Datenwege“ genutzt werden. Zudem sollen mit der Meldung „belastbare statistische Daten“ generiert werden, die vor dem Hintergrund einer „umfassenden staatlichen Förderung“ geboten seien.

Der Nutzen der Einführung einer derartigen – noch nicht im Referentenentwurf vorgesehenen – zusätzlichen Meldepflicht erscheint zweifelhaft und würde nur weitere zusätzliche, renditeschmälernde Kosten verursachen. Zu den durch die vorgesehene neue Meldepflicht entstehenden Kosten im Einzelnen:

- a) Der Nationale Normenkontrollrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzesentwurf für die vorgesehene Meldepflicht einen einmaligen Erfüllungsaufwand durch Programmierkosten von jeweils **1,5 Mio. Euro** sowohl bei der ZfA als auch bei der **gesamten (!) Wirtschaft** veranschlagt (BT-Drucksache 18/1529, Anlage 2 Seite 2). Nach einer allein für die Versicherungswirtschaft durchgeführten Kostenschätzung entstünden jedoch bereits einmalige Programmierkosten i. H. v. **5,4 Mio. Euro** (Umsetzungsaufwand je Versicherungsunternehmen von rund 92 Personentagen / 90 Riester-Anbieter / Kostenansatz 650 Euro pro Tag).
- b) Die laufende elektronische Übermittlung soll für insgesamt 200 Anbieter nach dem Gesetzesentwurf einen jährlichen Erfüllungsaufwand von **62.000 Euro**, also 310 Euro pro Anbieter ausmachen.¹ Auch diese Annahme ist viel zu niedrig. Allein mit Versicherungsunternehmen wurden ca. 12 Mio. Riester-Verträge abgeschlossen, für die je zwei Meldungen innerhalb einer durchschnittlichen Vertragslaufzeit von 30 Jahren erfolgen müssten. Setzt man

¹ vgl. BT-Drucksache 18/1529, Gesetzesbegründung IV.4.2., lfd. Nr. 7 (Seite 48 des Entwurfs).

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

für die Wartung der Systeme, Datenübertragung und einen geringfügigen manuellen Aufwand für die Nachbearbeitung aufgrund von Korrekturen und Klärungen einen Kostensatz von 10 Euro je Fall an, entsteht allein für die Versicherungswirtschaft ein laufender Aufwand von **8 Mio. Euro** (12 Mio. Verträge x 10 Euro x 2 Meldungen / 30 Jahre), für alle Riester-Anbieter von ca. **10 Mio. Euro**.

Für die Wirtschaft würde demnach insgesamt ein Kostenaufwand von rd. **17 Mio. Euro** im Erstjahr und von 10 Mio. Euro in jedem einzelnen Folgejahr anfallen – ohne die Berücksichtigung künftiger Kostensteigerungen und bei Annahme einer konservativen Schätzung. Vor diesem Hintergrund sollte von einer vorschnellen gesetzlichen Einführung einer weiteren Meldepflicht bei der Riester-Rente zunächst abgesehen werden.

Effektiver wäre es vielmehr, wenn - sofern auf die neue Meldepflicht nicht gänzlich verzichtet wird – die für die Zulagenverwaltung zuständige Stelle gemeinsam mit den Anbieterverbänden ein für alle Beteiligten geeigneteres kostengünstigeres Verfahren entwickeln würden, das den Interessen aller Beteiligten Rechnung trägt. Hierdurch könnte sichergestellt werden, dass die bestehenden individuellen Besonderheiten der für die Administrierung von Riester-Verträgen unterschiedlich eingerichteten IT-Systeme Berücksichtigung finden.

Petitum:

Da die entstehenden Kosten für die Wirtschaft in keinem sachgerechten Verhältnis zu einem möglichen Nutzen stehen, sollte die vorgesehene Meldepflicht gänzlich entfallen, jedenfalls nicht voreilig mit dem vorliegenden Gesetz eingeführt werden. Eine einfacher umzusetzende Meldung sollte ggf. in einem späteren Gesetzgebungsverfahren (z. B. JStG 2014) erfolgen. Die Zwischenzeit könnte dann für die Entwicklung einer ausgewogeneren und kostengünstigeren Lösung genutzt werden.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Zu Artikel 4: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Nr. 8: Neufassung des § 34

Im Gesetzentwurf ist vorgesehen, die Anwendungsvorschrift des § 34 KStG neu zu fassen.

Die Neufassung soll den bisherigen § 34 Absatz 10b KStG nicht mehr enthalten.

Würde das Gesetzesvorhaben in dieser Form umgesetzt, könnten sich daraus negative Auswirkungen auf den erreichten Stand an Rechtssicherheit und Handhabbarkeit bei der Besteuerung von Organschaften ergeben.

Durch die sogenannte kleine Organschaftsreform (Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20. Februar 2013) wurde § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG geändert. Neu aufgenommen wurde die Anforderung, dass Gewinnabführungsverträge in den von § 17 erfassten Fällen (insbesondere GmbH als Organgesellschaft) einen dynamischen Verweis auf die jeweilige Regelung des § 302 AktG (Verlustübernahme) enthalten müssen.

Der Gesetzgeber wollte die Steuerpflichtigen jedoch nicht dazu verpflichten, sofort in alle Gewinnabführungsverträge einen dynamischen Verweis aufzunehmen.

Im Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BT-Drucks. 17/11217 vom 25.10.2012, S. 8) heißt es dazu:

„Außerhalb der Fälle des Neuabschlusses und der Änderung aus anderen Gründen enthält die Regelung keine Verpflichtung zur Anpassung von Gewinnabführungsverträgen. Unternehmen können daher auf eigenes Risiko auch die bisherigen Verweise auf § 302 AktG fortführen, wenn sie nicht von der Möglichkeit Gebrauch machen wollen, den dynamischen Verweis bis zum 31. Dezember 2014 aufzunehmen“.

Zutreffend lautet daher der derzeit geltende § 34 Absatz 10b Satz 1 KStG:

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

„§ 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden, die nach dem Tag des Inkrafttretens dieses Gesetzes abgeschlossen oder geändert werden.“

Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass für alle Gewinnabführungsverträge, die vor diesem Tag abgeschlossen oder geändert werden, die Verschärfungen noch nicht zum Tragen kommen sollen. Diese Regelung sichert den im Zuge der Organschaftsreform gewollten Bestandschutz für Altverträge.

Würde § 34 Absatz 10b Satz 1 KStG nun nicht in die neue Anwendungsvorschrift mit übernommen, könnte daraus geschlossen werden, dass der dynamische Verweis im Sinne von § 17 Satz 2 Nummer 2 KStG künftig uneingeschränkt auch für Altverträge gefordert wird. Dies könnte zur Folge haben, dass die entsprechenden Gewinnabführungsverträge in künftigen Betriebsprüfungen als unwirksam angesehen und damit die Organschaften nicht mehr anerkannt werden. Dieses Ergebnis sollte im Interesse der Rechtssicherheit und der Handhabbarkeit der Regelungen über die Besteuerung von Organschaften vermieden werden. Der bisherige § 34 Absatz 10b Satz 1 KStG sollte deshalb erhalten bleiben.

Im gleichen Sinne haben sich die Länder in ihrer Stellungnahme zum Gesetzentwurf geäußert (Bundesrats-Drucksache 184/14 [Beschluss] vom 13.6.2014 unter Nr. 19 auf Seite 22). Wir schließen uns dem an.

Petition:

Wir regen an, in Artikel 4 Nummer 8 des Gesetzentwurfes in § 34 nach Absatz 5 folgenden Absatz 5a einzufügen:

„(5a) § 17 Satz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Februar 2013 (BGBl. I S. 285) ist erstmals auf Gewinnabführungsverträge anzuwenden, die nach dem 26. Februar 2013 abgeschlossen oder geändert werden.“

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Zu den Artikeln 7 und 8: Änderung des Umsatzsteuergesetzes und Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

I. Änderungen laut Regierungsentwurf

1. Zur neuen Vorschrift § 3 Abs. 11a UStG (Entwurfassung)

a) § 3 Abs. 11a, S. 1 UStG, Einschluss von sonstigen Leistungen

Wir begrüßen, dass die Vorschrift insgesamt sonstige Leistungen einschließt bzw. einschließen soll, die über ein TK-Netz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden. Dies führt mit Blick auf die sprachbasierten Dienste zu einem Mehr an Rechtssicherheit und zu einem gewissen Grade zu einer Vereinfachung auch für die betroffenen Unternehmen. Denn häufig ist eine treffsichere Entscheidung bzw. Differenzierung an der Schnittstelle zwischen elektronisch erbrachten Dienstleistungen sowie über das Internet erbrachten Telefondiensten (einschließlich VoIP-Dienste und klassischen Telefonediensten) nicht möglich. Insoweit ist der weitere Fokus der neuen Vorschrift zweckdienlich.

b) § 3 Abs. 11a, Satz 1 UStG, Formulierung

Mit § 3 Abs. 11a UStG wird die Vorschrift des Art. 9a der EU Durchführungsverordnung in nationales Recht umgesetzt. In Satz 1 wird hierzu Bezug genommen auf Leistungen, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht werden. Die in der Entwurfassung verwendeten Begriffe „Schnittstelle“ und „Portal“ sind jedoch wenig greifbare, abstrakte Begriffe. Hier bedarf es daher weiterer Klarstellungen.

Petition:

Die Nennung des AppStores als Beispiel einer Schnittstelle oder eines Portals entsprechend der gewählten Formulierung in Art. 9a sollte auch für § 3 Abs. 11a UStG vorgesehen werden. Die Formulierung wäre dann:

„... die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen AppStore erbracht werden, ...“

c) § 3 Absatz 11a, Satz 2 UStG, Ausnahme

Satz 2 der neuen Vorschrift des § 3 Absatz 11a UStG bezeichnet die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit ein Unternehmer gerade nicht in die Position gerät, § 3 Abs. 11 anwenden zu müssen. Wenngleich wir den Versuch, den Text der EU-Vorschrift zu vereinfachen und zu kürzen, als außerordentlich begrüßenswert ansehen, muss dennoch festgestellt werden, dass dieser Versuch mit Satz 2 sprachlich nicht geglückt ist. Ohne Kenntnis der zugrunde liegenden EU-Vorschrift wird es dem Rechtsanwender kaum gelingen, den Gehalt der Aussage zu entschlüsseln. Im Kern geht es darum, dass die Voraussetzungen der vertraglichen Vereinbarungen wie auch der Bezeichnung des leistenden Unternehmers und der betroffenen Dienstleistungen sowohl im Abrechnungsverhältnis der beteiligten Unternehmer in einer Kette als auch im Verhältnis zum Endkunden gegeben sein müssen. Im Sinne der Gewährleistung von Rechtsklarheit ist es geboten, Satz 2 deutlicher zu fassen.

Petitur:

Satz 2 in sprachlicher Anlehnung der Formulierungen an Art. 9a der EU Durchführungsverordnung fassen und die beiden Bereiche Abrechnung zwischen beteiligten Unternehmen und Abrechnung zum Endkunden in der Formulierung trennen.

d) § 3 Absatz 11a, Satz 3, Nr. 1 bis 3 UStG, Rückausnahme

Dieser Teil der Vorschrift enthält die Rückausnahme zu Satz 2. Für den Fall, dass eine der unter den Ziff. 1-2 bezeichneten Voraussetzungen gegeben ist, soll die Ausnahme des Benennens des leistenden Unternehmers als denjenigen, den die umsatzsteuerlichen Pflichten aus dem Umsatz über die erbrachte Leistung treffen, nicht einschlägig sein. Allerdings geht die Regelung über Art. 9a der EU-Durchführungsverordnung hinaus.

Das verkennt auch die Gesetzesbegründung, die davon ausgeht, dass Satz 3 inhaltsgleich mit Art. 9a S. 2 der EU-Durchführungsverordnung ist. Nach § 3 Absatz 11a Satz 3 Ziffer 1 UStG-E soll die Ausnahme bereits dann nicht möglich sein, wenn der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet. Diese Einschränkung ergibt sich so keineswegs aus der zugrundeliegenden EU-Norm. Hier heißt es nämlich lediglich, dass die Ausnahme dann nicht möglich ist, wenn der Unternehmer die Abrechnung mit dem Dienstleistungsempfänger autorisiert.

Hinzu kommt, dass die Verwendung des unklaren Begriffs der „Abrechnung“ zur Frage führt, ob die Rechnungsstellung nach § 14 UStG gemeint ist oder auch das schlichte Anzeigen von Beträgen aus Drittentgelten auf einer Rechnung für Zwecke der Einziehung erfasst ist. Eine entsprechend weite Auslegung des „Abrechnungsbegriffs“ könnte dazu führen, dass die Ausnahmeregelung des § 3 Absatz 11a Satz 2 UStG in vielen Fällen ins Leere läuft. Dieses Problem dürfte insbesondere die TK-Unternehmen treffen, die in erheblichem Umfang Entgelte für Leistungen Dritter über ihre Rechnung einziehen. Diese unterliegen nach dem Telekommunikationsgesetz besonderen Anforderungen an die Transparenz der Rechnungen in Bezug auf Drittentgelte. Dieser Punkt, der seinen Ursprung in einem anderen Rechtsgebiet hat, könnte umsatzsteuerlich in dem hier diskutierten Kontext mit nicht hinnehmbaren Folgen verbunden sein und die Unternehmen unzulässig einschränken. Schließlich widerspricht eine solche Einschränkung u.E. aber auch dem Geist der Vorschrift des Art. 9a EU-Durchführungsverordnung, wie sich bereits aus den „erläuternden Noten“ ergibt, die die EU-Kommission mit Datum vom 03.04.2014 veröffentlicht hat (*Explanatory notes on the EU VAT changes to the place of supply of telecommunications, broadcasting and electronic services that enter into force in 2015*).

Nicht zuletzt sehen wir aber auch einen Widerspruch zu den Ausführungen in der Begründung zu § 3 Abs. 11a UStG selbst. Hier wird richtigerweise darauf hingewiesen, dass das sog. Mobile Payment, wie z. B. Web-Billing oder auch Premium-SMS, nicht von § 3 Abs. 11a UStG erfasst wird (s. zu diesem Punkt auch die Ausführungen unten unter Pkt. e). Diese Verfahren der Einziehung von Geldern gehen notwendigerweise mit einer Belegerteilung bzw. mit einer Projektion von Entgelten Dritter auf der Rechnung

der TK-Anbieter einher. Insoweit liegt hier eine Art der „Abrechnung“ vor, zumindest in einem weiteren Sinne. Ließe man § 3 Abs. 11a Ziff. 1 UStG in der derzeitigen Fassung bestehen, würde man Gefahr laufen, dass die eigentlich nicht gewollte Einbeziehung bestimmter Zahlungsmechanismen, wie z. B. das Web-Billing über den Weg einer weiten Auslegung des Begriffs „Abrechnung“ dennoch unter die Vorschrift subsumiert werden könnte.

Petition:

Streichung der ersten Alternative aus Ziff. 1 (= Satz 2 findet keine Anwendung, wenn der Unternehmer das Entgelt für diese Leistung selbst gegenüber dem Leistungsempfänger abrechnet) und Beschränkung des Textes auf den Verordnungstext von Art. 9a der EU-Durchführungsverordnung. Ein solcherlei geänderter Text würde dann heißen:

„Satz 2 findet keine Anwendung, wenn der Unternehmer die Abrechnung gegenüber dem Leistungsempfänger autorisiert“.

e) Nichtaufnahme der Regelung des Art. 9a Abs. 3 der EU-Durchführungsverordnung

Art. 9a der EU-Durchführungsverordnung sieht in Abs. 3 eine wichtige Ausnahme zum Anwendungsbereich der Vorschrift vor. Steuerpflichtige, die lediglich die Zahlung abwickeln, fallen nämlich nicht unter die Regelung. Der vorliegende Referentenentwurf sieht eine entsprechende Ausnahme im Gesetzestext allerdings nicht vor. Stattdessen wird in der Begründung auf diesen Punkt Bezug genommen und darauf hingewiesen, dass die Grundvoraussetzungen des § 3 Abs. 11a UStG, nämlich die Einschaltung in die Erbringung der zugrundeliegenden Leistung, nicht gegeben seien, so dass die Aufnahme in das Gesetz nicht erforderlich sei.

Wir halten diese Aussage für zu kurz gegriffen und eine Aufnahme dessen, was Regelungsgut der EU-Durchführungsverordnung ist, lediglich in die Gesetzesbegründung bzw. in weiterführende Verwaltungsanweisungen für nicht hinreichend. U.E. muss der

Regelungsinhalt des Art. 9a Abs. 3 der EU-Durchführungsverordnung in das UStG aufgenommen werden. Nur so kann Klarheit in der Rechtsanwendung der ohnedies problematischen Vorschrift sichergestellt werden und eine überbordende Anwendung des Mechanismus des Art. 28 der MwSt-Systemrichtlinie verhindert werden.

Als positiv bewerten wir den Ansatz der Finanzverwaltung, beispielhaft aufzuzählen, in welchen Fällen der Steuerpflichtige nur die Zahlung abwickelt und er daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift fällt. Wir begrüßen es sehr, wenn die Finanzverwaltung insoweit klarstellt, dass das sog. Mobile Payment, wie z.B. Web-Billing oder Premium-SMS auch aus Sicht der Finanzverwaltung nur den Charakter einer Abwicklung von Zahlungen hat, so dass die Regelungen zur Dienstleistungskommission nicht greifen und die Unternehmen auch nicht in der Pflicht stehen, die Annahmen des § 3 Abs. 11a S. 1 zu widerlegen.

Petition:

Aufnahme des Regelungsgehalts von Art. 9a Abs. 3 der EU-Durchführungsverordnung in den Text von § 3 Abs. 11a UStG unter gleichzeitiger beispielhafter, nicht abschließender Aufzählung der Zahlungsmechanismen, wie Mobile Payment, Web-Billing oder Premium-SMS.

Gleichzeitig sollten weitere Konkretisierungen, in welchen Fällen nur eine reine Zahlungsabwicklung gesehen wird, im Rahmen weiterführender Verwaltungsanweisungen angemahnt werden.

2. Zur Gesetzesbegründung

Die Gesetzesbegründung enthält einige Ungenauigkeiten. Die Ausführungen beziehen sich auf die Historie des § 45h Abs. 4 TKG und die Motivation zur Implementierung umsatzsteuerlicher Regelungen. Gegen Ende des Absatzes wird darauf hingewiesen, dass ohne Anwendung der sog. „Branchenlösung“ die korrekte Leistungsortbestimmung nicht möglich war und damit die richtige Besteuerung nicht sichergestellt werden konnte. Dieses ist so nicht zutreffend, weder in dieser Allgemeinheit für die Zukunft ab 2015 (auch wenn

insoweit unterschiedliche USt-Sätze zur Anwendung kommen können) noch etwa für die Vergangenheit.

Zum einen ist es nicht so, dass nur der letzte Unternehmer in der Kette, der möglicherweise „Inhalte“ rein technisch an den Dienstleistungsempfänger ausliefert und der die Beträge einzieht, in Kenntnis der Kundendaten ist. Diese wurden und werden vielmehr regelmäßig auch beim Dienstleistungserbringer vorgehalten. Zum anderen aber konnte aufgrund der überschaubaren Regelungen zum Leistungsort gem. § 3a Abs. 1 UStG, insbesondere im B2C-Geschäft eine treffsichere Besteuerung durch den leistenden Unternehmer jederzeit sichergestellt werden. Hierzu bedurfte es keiner Inanspruchnahme des letzten Kettenglieds, das die Abrechnung bzw. die Einziehung der Entgelte vornahm. Diese Situation mag sich mit Geltung der neuen Leistungsortbestimmungen tendenziell verkomplizieren, führt aber gleichwohl nicht dazu, dass ohne die Sonderlösung eine richtige Besteuerung nicht möglich wäre.

3. Erlass konkreter Verwaltungsanweisungen

Mit Art. 9a der EU Durchführungsverordnung in Gestalt von § 3 Abs. 11a UStG wird eine Vorschrift implementiert, die eine Vielzahl von Fragen aufwirft und die mit ganz erheblichen Unsicherheiten verbunden ist. Wir halten es für zwingend geboten, dazu weitere Konkretisierungen im direkten Dialog mit den betroffenen Unternehmen zu erarbeiten und in Form von Verwaltungsanweisungen in die Praxis einzuführen.

Die Gesetzesbegründung enthält in einigen Punkten Ansätze zu einer Konkretisierung; diese sind jedoch nicht ausreichend, um die Vorschrift rechtssicher umsetzen zu können. Dass hier eine Vielzahl von Fragen offen ist, zeigen letztlich auch die Erläuterungen zur EU-Durchführungsverordnung, die die Kommission mit Datum vom 03.04.2014 veröffentlicht hat. Diese Erläuterungen (insgesamt immerhin 23 Seiten) haben rechtlich für die Mitgliedstaaten keine Bindungswirkung, zeigen aber sehr wohl Ansätze einer Interpretation auf.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Petitum:

Konkretisierung im Rahmen von Verwaltungsanweisungen im Dialog mit den betroffenen Unternehmen und unter Bezugnahme auf die bereits veröffentlichten Erläuterungen der EU-Kommission.

II. Empfehlungen des Bundesrates

1. § 3a UStG – Ortsbestimmung für Bank- und Finanzumsätze

Mit Urteil vom 19. Juli 2012 (C-44/11) hatte der EuGH zur umsatzsteuerlichen Beurteilung der individuellen Vermögensverwaltung durch Banken entschieden. Neben der hauptsächlichen Frage, ob diese Leistungen umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig sind, hatte sich der EuGH auch zur Frage der Ortsbestimmung bei diesen Leistungen geäußert. Obwohl die Vermögensverwaltung nicht von der Umsatzsteuer befreit ist, unterfällt sie nach Auffassung des EuGH dennoch als Finanzumsatz der Ortsvorschrift des Artikel 59 Buchst. e MwStSystRL. Der EuGH weist darauf hin, dass die Begriffe „Bankumsätze“ und „Finanzumsätze“ nicht auf die in Artikel 135 Abs. 1 Buchst. b bis g MwStSystRL genannten Umsätze beschränkt sind. Dies wurde bereits durch die Rechtsgrundsätze des EuGH, die er in der Rechtssache Banque Bruxelles Lambert SA (C-8/03) aufgestellt hat, bestätigt. Auch der BFH bestätigte diese Auffassung nochmal in seinem Urteil vom 11. Oktober 2012 (V R 9/10).

Im deutschen Umsatzsteuergesetz wird in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 6 Buchst. a UStG lediglich auf die Steuerbefreiungen in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG verwiesen. Zwar hat die Finanzverwaltung zwischenzeitlich in Abschnitt 3a.9 Abs. 17 Satz 3 UStAE klargestellt, dass zu den unter § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 6 UStG fallenden Umsätzen auch die Vermögensverwaltung mit Wertpapieren gehört. Gleichwohl würden wir eine gesetzliche Klarstellung und Angleichung an das europäische Mehrwertsteuerrecht dahingehend begrüßen, dass anstelle des Verweises auf die Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG bezeichneten Art die Formulierung des Artikel 59 Buchst. e MwStSystRL aufgenommen wird.

Petitum:

Um die Rechtslage bei der Ortsbestimmung von Bank- und Finanzumsätzen, die an nichtunternehmerische Leistungsempfänger mit Sitz oder Wohnsitz im Drittland erbracht werden, entsprechend der Rechtsprechung des EuGH klarzustellen und damit an das europäische Mehrwertsteuerrecht anzugleichen, sollte anstelle des Verweises auf die Leistungen der in § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h UStG bezeichneten Art die Formulierung des Artikel 59 Buchst. e MwStSystRL aufgenommen wird.

2. Steuerschuldumkehr für Lieferungen von Eisen usw.

Der Bundesrat hat sich am 13. Juni 2014 dafür ausgesprochen, in eine Anlage 4 zu § 13b Absatz 2 Nr.11 UStG Lieferungen aufzunehmen, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Absatz 2 Nr.11 und Absatz 5 Satz 1, 1. Halbsatz Steuerschuldner wird, wenn er ein Unternehmer ist (Bundesrats-Beschluss 184/14). Zu den in Anlage 4 genannten Lieferungen sollen auch verschiedene Roheisen-Erzeugnisse, Eisen oder Stahl und Eisen- und Stahlerzeugnisse in Verbindung mit den Positionen 7201, 7205, 7206 bis 7229 des Zolltarifs zählen. Zur Begründung verweist der Bundesrat darauf, dass die Abgrenzung auf Art. 199 a Absatz 1j der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie in der Fassung von Art. 1 Nr. 2b der Richtlinie 2013/43/EU vom 22.07.2013 (Amtsblatt EU 2013 L 201 vom 26.07.2013) beruhe. Außerdem wird die Gesetzesänderung damit begründet, dass Feststellungen insbesondere der obersten Landesbehörden ergeben haben sollen, dass „vielfach“ vom Lieferanten Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird und der leistende Unternehmer die ausgewiesene Umsatzsteuer hinterher nicht abführt. Der Bundesrat bleibt allerdings eine konkrete Begründung für seinen Vorschlag schuldig.

Ohne eine sachlich begründete Notwendigkeit, die Steuerschuldnerschaft umzukehren, sollte das Reverse Charge-Verfahren aber nicht angeordnet werden. Das Beispiel der Einführung von Reverse Charge für Österreich hat in den Unternehmen zu einem großen Umstellungsaufwand geführt, u. a. für die Änderung der Fakturierungssysteme und in der Behandlung von Abgrenzungsfragen, ob ein bestimmtes Produkt nun dem Reverse

Charge-Verfahren unterliegt oder nicht. Insbesondere die Zuordnung im Einzelnen zum Zolltarif kann Schwierigkeiten bereiten, jedenfalls den Verwaltungsaufwand in den Unternehmen und bei den Behörden, erhöhen. Es wäre mit Rechtsunsicherheit und zugleich häufigem Klärungsbedarf zu rechnen. Dies zeigen auch die Erfahrungen mit der Einführung des Reverse Charge-Verfahrens im Jahr 2011 für die in Anlage 3 zu § 13b Abs. 2 Nr.7 UStG genannten Waren. Es bedurfte einer Reihe erläuternder Schreiben des Bundesfinanzministeriums, um die Regelungen einigermaßen handhabbar zu gestalten und Abgrenzungsfragen zu klären. Außerdem ist auch an Folgeanpassungen in den IT-Systemen der Kunden der Stahlproduzenten zu denken.

Petition:

Die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen von Roheisen, Eisen, Stahl oder deren Erzeugnisse sollte einstweilen zurückgestellt und erneut geprüft werden, da eine sachlich begründete Notwendigkeit derzeit nicht ersichtlich ist. Wenn die Prüfung die Notwendigkeit der Einführung ergäbe, wäre eine hinreichende Anpassungsfrist einzuräumen.

Zu Artikel 12: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Zusätzlich zu den in Artikel 12 des Gesetzesentwurfs vorgesehenen Änderungen regen wir an, dass im Zuge der anstehenden Gesetzesänderung auch das de lege lata vermutlich größte Problem für die Praxisrelevanz der Klausel beseitigt wird. Dies dürfte die Erlassauffassung der Finanzverwaltung sein, wonach konzerninterne Vorgänge dann nicht begünstigt sind, wenn sie zur Begründung und Beendigung eines relevanten „Verbunds“ führen und daher die Vor- bzw. Nachbehaltensfrist insoweit nur „mittelbar“ eingehalten wird. Diese Sichtweise hat zur Folge, dass übliche und für die Praxis sehr wesentliche konzerninterne Restrukturierungsvorgänge wie Verschmelzungen und Ausgliederungen in vielen Fällen nicht begünstigt sind, ohne dass sich dies aus dem Gesetzeswortlaut oder auch nur aus der Gesetzesbegründung zwingend ergäbe.

Das Finanzgericht Düsseldorf (7 K 281/14 GE vom 7. Mai 2014) hat diesbezüglich entschieden:

„Allerdings ergibt sich aus dem Zweck des Gesetzes, dass bei einer Umwandlung durch Neugründung einer Gesellschaft diese Vorschrift einschränkend ausgelegt werden muss. Die in § 6a Satz 4 GrEStG normierte Frist dient, wie die Frist in § 6 Abs.4 Satz 1 GrEStG, der Verhinderung von Steuerumgehungen durch missbräuchliche Gestaltungen. Bei einem – wie hier – ausschließlich konzerninternen Vorgang ist ein solcher Missbrauch objektiv ausgeschlossen. Durch den Umwandlungsvorgang werden keine Grundstücke aus dem Konzernverbund gelöst. Das auf die neugegründete Gesellschaft übergegangene Vermögen stammt ausschließlich vom herrschenden Unternehmen (vgl. Viskorf in Boruttau, Grunderwerbsteuergesetz, 17.Aufl. 2011, § 6a Rdz.79). Ebenso, wie die Einhaltung der Vorbehaltensfrist nach § 6 Abs.4 Satz 1 GrEStG zu sinnwidrigen Ergebnissen führen kann, wenn die Gesamthand noch keine fünf Jahre bestanden hat (vgl. BFH Urteil vom 25.2.1969 II 142/63, BFHE 95, 292, BStBl II 1969, 400), ist die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG nicht bereits deshalb zu versagen, wenn das herrschende Unternehmen seine Beteiligung an dem beherrschten Unternehmen noch keine fünf Jahre gehalten hat, weil das beherrschte Unternehmen neugegründet wurde (vgl. auch Rödder/Schöndorf in DStR 2010, 415ff; Hofmann, Grunderwerbsteuergesetz, 10.Aufl. 2014 § 6a Rdz.16 m.w.N.).

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Für die Praxis bedeutet dies: Stillhalten und die Konzernstruktur möglichst nicht verändern, weder unmittelbar noch mittelbar, um weder Grunderwerbsteuer auszulösen noch Prozessrisiken in Kauf zu nehmen.

Auch die Verwaltung hatte insoweit zunächst (bis 2012) eine großzügigere Auffassung vertreten.

Petition:

Wir regen an, die frühere Verwaltungsauffassung gesetzlich festzuschreiben, so dass

- die erstmalige Begründung eines relevanten „Verbunds“ dann begünstigt ist, wenn es sich um umwandlungsbedingte Neugründungen innerhalb des Konzerns handelt (Fall des FG Düsseldorf) bzw.
- die Beendigung eines relevanten „Verbunds“ durch Verschmelzung dann begünstigt ist, wenn die Nachbehaltensfrist mit Blick auf die übernehmende Gesellschaft eingehalten wird.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

II. Zusätzliche – bisher nicht im Regierungsentwurf enthaltene – Änderungen

Änderung des Umsatzsteuergesetzes

1. § 3a UStG– Änderung der Ortsbestimmung für bestimmte elektronische Dienstleistungen

Entsprechend der RL 2008/8/EG zum Ort der sonstigen Leistung (sog. MwSt-Paket) vom 12. Februar 2009 muss sich zum 1. Januar 2015 der Leistungsort bei bestimmten elektronischen Dienstleistungen ändern. Ab diesem Zeitpunkt sind Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen in der Regel am Empfängerort zu besteuern, wenn der Leistungsempfänger weder Unternehmer noch einem Unternehmer gleichgestellt ist. Da in diesen Fällen die Steuerschuldumkehr nicht eingreift, soll – um aufwendige Registrierungen zu vermeiden – eine kleine einzige Anlaufstelle (= Mini-One-Stop-Shop/MOSS), eingeführt werden.

Petition:

Die aufgrund EU-Rechts zwingend in nationales Recht umzusetzenden Änderungen bei der Leistungsortsbestimmung sollten in das nun angestoßene Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden, damit den betroffenen Unternehmen nach Veröffentlichung der Änderungen ausreichend Zeit zur Anpassung ihrer Geschäftsabläufe verbleibt. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass lt. EU-Vorgaben die Registrierung für die einzige Anlaufstelle bereits ab dem 1. Oktober 2014 möglich sein soll.

2. § 13b

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 22.8.2013, V R 37/10 die Voraussetzungen für die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b UStG für Bauleistungen abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung ausgelegt. Nach Auffassung des BFH schuldet der Leistungsempfänger nur dann die Umsatzsteuer, wenn er die empfangene Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer eigenen Bauleistung verwendet. Auf die nachhaltige Erbringung von Bauleistungen durch den Leistungsempfänger komme es dagegen nicht an.

Das Bundesfinanzministerium hat das Urteil am 14. Februar 2014 veröffentlicht (BStBl. 2014 II, S. 128) und die Auffassung des BFH mit BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 und 8. Mai 2014 in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernommen. Die Konsequenzen aus dem Urteil wurden dabei teilweise auch auf Gebäudereinigungsleistungen übertragen.

Die Änderung der Verwaltungsauffassung führt wegen der nun geforderten Zuordnung von Eingangs- und Ausgangsleistungen sowie dem Wegfall der Nichtbeanstandungsregelung (Abschnitt 13b.8 UStAE a. F.) zu erheblichen Unsicherheiten und erhöhtem Verwaltungsaufwand bei den beteiligten Unternehmen. Denn im Zeitpunkt der Leistungserbringung kann die spätere Verwendung der Bauleistung durch den Leistungsempfänger weder rechtssicher ermittelt noch nachgewiesen werden.

Wir schlagen daher eine gesetzliche Regelung vor, die die beteiligten Unternehmer in die Lage versetzt, den Umfang ihrer umsatzsteuerlichen Verpflichtungen genau zu erkennen und damit auch dem von der Rechtsprechung angemahnten Grundsatz der Rechtssicherheit genügt. Im Folgenden möchten wir die Eckpunkte einer solchen Regelung erläutern:

a) Rückkehr zum Kriterium der Nachhaltigkeit

Die in der Praxis bewährte bisherige Rechtslage vor o. a. BFH-Urteil sollte wiederhergestellt werden. Zu diesem Zweck sollte in das Umsatzsteuergesetz eine Regelung aufgenommen werden, wonach der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner für eine an ihn erbrachte Bauleistung ist, wenn er selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. Hinsichtlich der Nachhaltigkeit

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

bietet es sich an, an die bisher in Abschnitt 13b.3 Abs. 2 UStAE enthaltene 10%-Grenze anzuknüpfen. Danach ist von der Bauleistendeneigenschaft des Leistungsempfängers auszugehen, wenn die Bauleistungen im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % seines Weltumsatzes ausgemacht haben.

Eine entsprechende Regelung sollte auch für Gebäudereinigungsleistungen gelten.

b) Einführung einer umsatzsteuerlichen Bescheinigung zum Nachweis der Eigenschaft als Bauleistender

Die Eigenschaft des Leistungsempfängers als Bauleistender (Kriterium der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen) sollte anhand einer Bescheinigung nachgewiesen werden, die das Finanzamt ausstellt. Der Leistungsempfänger hat die Bescheinigung dem leistenden Unternehmer bei Vertragsabschluss, spätestens bei Beginn der Auftragsdurchführung vorzulegen. Die Bescheinigung bietet den Vertragspartnern Sicherheit bezüglich der Bauleistendeneigenschaft des Leistungsempfängers während der gesamten Bauzeit bis zur Bauabnahme (Leistungszeitpunkt). Auf diese Weise können nachträgliche Rechnungskorrekturen sowie Korrekturen von Umsatzsteuer-Voranmeldungen während der Bauausführung und damit verbundene finanzielle Risiken vermieden werden.

Es wäre sinnvoll, eine eigene umsatzsteuerliche Bescheinigung für Bauleistungen einzuführen, da die Voraussetzungen für die Erteilung einer Freistellungbescheinigung nach § 48b EStG – die bisher zu diesem Zweck genutzt wurde – nicht deckungsgleich mit den umsatzsteuerlichen Anforderungen sind. Die Bescheinigung könnte mit der bereits existierenden Bescheinigung für Gebäudereinigungsleistungen verknüpft werden.

Die Bescheinigung sollte auf die Verhältnisse des vorangegangenen Kalenderjahres abstellen und eine Gültigkeit von mehreren Jahren (z. B. drei Jahre) haben, ohne Rücksicht darauf, ob sich während dieses Zeitraums die tatsächlichen Verhältnisse ändern. Dies schafft für die Beteiligten Rechtssicherheit, reduziert den Verwaltungsaufwand und hat keine negativen Auswirkungen auf die Steuereinnahmen.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Um mit Hinblick auf die Rechtsprechung ein erhöhtes Maß an Rechtssicherheit bei der Anwendung des §13b UStG zu garantieren, könnte die Bescheinigung als zusätzliches Tatbestandsmerkmal in die Vorschrift aufgenommen werden:

Das heißt, der Leistungsempfänger einer Bau- oder Gebäudereinigungsleistung ist dann Steuerschuldner, wenn er nachhaltig Bau- bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt und über eine zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gültige Bescheinigung verfügt. Die Bescheinigung ist dem leistenden Unternehmer bei Vertragsabschluss vorzulegen.

c) Keine Einbeziehung von Grundstückslieferungen

Die Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 i. V. m. Abs. 5 UStG sollte nicht für Bauträger gelten, die ausschließlich oder zu mehr als 90 % Grundstückslieferungen erbringen, d. h. eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen oder noch zu bebauende Grundstücke verkaufen. Derartige Leistungen stellen – auch nach Ansicht des BFH – keine Werklieferungen und somit keine Bauleistungen i. S. des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG dar.

d) Gesetzliche Ausgleichsregelung

Die Neuregelung der Steuerschuld des Leistungsempfängers bei Bau- und Gebäudereinigungsleistungen sollte dazu genutzt werden, eine dringend erforderliche Ausgleichsregelung für alle von § 13b Abs. 2 UStG erfassten Tatbestände gesetzlich zu verankern.

Sie soll dazu dienen, in Fällen einer fehlerhaften Anwendung bzw. Nichtanwendung der Vorschrift des § 13b Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 UStG den Steueranspruch des Staates zu sichern und einen finanziellen Ausgleich zwischen den Vertragsparteien zu schaffen, ohne dass nachträgliche Rechnungskorrekturen oder Berichtigungen von Umsatzsteuer-Voranmeldungen erforderlich sind. Sie soll gerichtliche Auseinandersetzungen vermeiden helfen und sowohl rechtssicher, insolvenzsicher als auch unbürokratisch sein.

Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Einer Situation wie der derzeitigen, in der die Finanzverwaltung aufgrund einer abweichenden höchstrichterlichen Rechtsprechung in großem Umfang Steuern nebst Zinsen an die Leistungsempfänger erstatten muss, ohne diese in allen Fällen vom Leistungsempfänger einfordern zu können, könnte mit einer solchen Regelung vorgebeugt werden.

Aus unserer Sicht bietet sich eine in § 13b UStG verankerte Abtretung des Steueranspruchs an, die eine Verrechnung des Erstattungsanspruchs der einen Vertragspartei mit der Steuerschuld der anderen Vertragspartei vorsieht und auch ggf. anfallende Zinsen umfasst.

Alternativ wäre eine gesetzliche Fixierung der bisherigen Nichtbeanstandungsregelung (Abschnitt 13b.8 UStAE a. F.) denkbar, die dann aber auch eine fehlerhafte Nichtanwendung des § 13b Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 UStG abdecken sollte.

Petitum:

Die Anwendung des § 13b Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 UStG auf Bau- und Gebäudereinigungsleistungen sollte gesetzlich auf die Fälle beschränkt werden, in denen der Leistungsempfänger selbst nachhaltig Bau- bzw. Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Hierfür sollte jeweils ein rechtssicheres Bescheinigungsverfahren gesetzlich verankert werden. Die Bescheinigung könnte als zusätzliches Tatbestandsmerkmal in die Vorschrift aufgenommen werden.

Reine Grundstückslieferungen sollten aus der Regelung ausgeklammert werden.

Für alle Tatbestände des § 13b Abs. 2 UStG sollte eine gesetzliche Ausgleichsregelung geschaffen werden, die sowohl die fehlerhafte Anwendung als auch die fehlerhafte Nichtanwendung des § 13b Abs. 2 i. V. m. Abs. 5 UStG umfasst.