

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Ingrid Arndt-Brauer
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages
RiBFH Jürgen Brandt
Tel. 089-9231-288
Fax 03212-1122823 (Handy 0177-77 69 721)
E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Köln, den 20. Juni 2014

Per Mail

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“

- BT-Drucksache 18/1529, Stellungnahme des Bundesrates BR-Drucksache 184/14; Umdrucke 1-4 der Koalitionsfraktionen von CDU/CSU und SPD vom 20. Juni 2014 -

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

A. Art. 2 des Regierungsentwurfs „Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes“

I. Einführung der Steuerbarkeit von Erträgen aus der Veräußerung von erworbenen „gebrauchten“ Lebensversicherungen (zu Nummer 9 a) aa))

1. Grund und Gegenstand der Neuregelung

Die angestrebte Steuerbarkeit der Erträge aus erworbenen „gebrauchten“ Lebensversicherungen stellt sich als Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 11. Oktober 2012 IVR 32/10 (BFHE 239, 248, BStBl II 2013, 538) dar. Dieses Urteil hat den Erwerb und das Halten „gebrauchter“ Lebensversicherungen sowie den Einzug der Versicherungssumme durch den Erwerber grundsätzlich der nicht steuerbaren privaten Vermögensverwaltung zugerechnet.

Dies soll durch Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG vermieden werden. Der Gesetzentwurf sieht deshalb eine Ergänzung der Vorschrift vor, nach der **zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Unterschiedsbetrag zwischen der Versicherungsleistung** bei Eintritt eines versicherten Risikos **und den Aufwendungen** für den Erwerb und Erhalt des Versicherungsanspruches gehört, wenn der Steuerpflichtige Ansprüche aus einem von einer anderen Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben hat.

2. Bewertung der Novellierung

Grundsätzlich ist die Novellierung als Ausdruck des dem Gesetzgeber zukommenden politischen Gestaltungsspielraums anzusehen.

a) Die für die Neuregelung in der **Gesetzesbegründung** bezeichneten Gründe sind **nachvollziehbar**. Denn der vom veräußernden Versicherungsnehmer mit der Versicherung verfolgte --die Steuerfreiheit der Versicherungsleistung rechtfertigende-- Zweck der persönlichen Risikovorsorge bei Eintritt des Versicherungsfalles besteht regelmäßig nicht für den Erwerber einer gebrauchten Lebensversicherung. Dieser ist an dem Erwerb der Forderung des Versicherungsnehmers auf Auszahlung der Versicherungssumme (mit einem wegen des Prognoserisikos des Eintritts des Versicherungs- oder Erlebensfalls unbestimmten Fälligkeitszeitpunkt) nur deshalb interessiert, weil er auf einen Ertrag in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen der Versicherungssumme im Falle des Todes der versicherten

Person und den Aufwendungen für die Anschaffung und den Erhalt des Versicherungsanspruchs setzt.

b) Gleichwohl hat das Gesetzgebungsvorhaben aus der Sicht des Finanzgerichtstages eine **überschießende Tendenz** insoweit, als es auch den Erwerb von Versicherungsansprüchen unter Angehörigen erfasst. So können **Angehörige eines Versicherungsnehmers** durchaus veranlasst sein, zu dessen Gunsten eine (möglicherweise nicht mehr mit vergleichbar optimalen Bedingungen neu abzuschließende) Versicherung zu übernehmen, um dessen Risikovorsorge aufrecht zu erhalten, wenn

- dieser die Kosten der Versicherung nicht mehr tragen kann,
- ggfs. deshalb bei späterem Eintritt des --dann mangels Prämienzahlung nicht mehr versicherten Risikos-- **von den Angehörigen aus rechtlichen oder sittlichen Gründen die durch den Risikofall eingetretenen Schäden und Defizite ausgeglichen werden müssten** und
- eine Schenkung von Geldbeträgen in Höhe der Versicherungsbeiträge keine vergleichbare Sicherheit zweckgerichteter Verwendung gewährleisten kann.

Dementsprechend wäre wünschenswert, den Eingangssatz der Neuregelung wie folgt neu zu fassen:

„Hat der Steuerpflichtige Ansprüche aus einem von einer anderen **--nicht nahestehenden--** Person abgeschlossenen Vertrag entgeltlich erworben, ..(weiter wie Regierungsentwurf).

II. Steuerbarkeit von Kapitaleinkünften im Zusammenhang mit der Veräußerung von Dividendenansprüchen (zu Nummer 9 b))

Die Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a Satz 2 EStG-E ist zu Recht als klarstellende Regelung zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sowohl des Erlöses aus der Veräußerung eines Dividendenanspruchs als auch der späteren Dividendenzahlung beim Anteilseigner bezeichnet. Die Sperrwirkung hat nämlich –wie die Regierungsbegründung zu Recht ausführt- zur Voraussetzung, dass der Gewinnanspruch veräußert und die Veräußerung auch tatsächlich wie die spätere Gewinnausschüttung beim Anteilseigner besteuert wird. Diese bereits geltende Rechtsauffassung (vgl. dazu BFH-Urteil vom 2. März 2010 I R 44/09, BFH/NV 2010, 1622) wird mit der Neufassung des Satzes noch einmal deutlich gemacht.

B. Art. 12 des Regierungsentwurfs (Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes)

Ordnungsmäßigkeit der Anzeige als Voraussetzung für die Nichtfestsetzung der GrESt bzw. Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung nach § 16 Abs. 1 – 4 GrEStG

Mit der Änderung des § 15 Abs. 5 GrEStG reagiert der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 18. April 2012 II R 51/11 (BFHE 236, 569, BStBl II 2013, 830), mit dem die in der Praxis langjährig angewandten Grundsätze des BFH-Beschlusses vom 20. Januar 2005 II B 52/04 (BFHE 208, 456, BStBl II 2005, 492) zu dem Erfordernis vollständiger Grundstücksangaben für die Anwendbarkeit des § 16 GrEStG aufgegeben wurden.

Die Neuregelung beruht auf dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und begegnet auch unter dem Gesichtspunkt der verfassungsrechtlichen Grenzen für die Rückwirkung von Gesetzen keinen Bedenken.

Denn das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot kann durchbrochen werden, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war oder --wie im Fall der Änderung GrEStG-- ; **rückwirkend eine Rechtslage festgeschrieben** wird, welche vor der Änderung einer Rechtsprechung einer **einheitlichen Rechtspraxis und gefestigter Rechtsprechung entsprach** (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 187, m.w.N.; BVerfG-Urteil vom 23. November 1999 1 BvF 1/94, BVerfGE 101, 239; BVerfG-Entscheidung vom 19. Dezember 1961 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261).

Insbesondere durch seine –zustimmende- Bezugnahme auf seine Entscheidung in BVerfGE 13, 261 hat das **BVerfG an diesen Ausnahmegrundsätzen auch in seinem jüngsten Beschluss zur begrenzten Zulässigkeit rückwirkender Gesetze vom 17. Dezember 2013 1 BvL 5/08, (BGBl I 2014, 255, DStR 2014, 520, Rz. 65) festgehalten.**

C. Neuregelung zur Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen nach § 3 Nr. 12 EStG (Vorschlag des Bundesrates DrS 184/14 Nr. 4)

Das Petitum des Bundesrates, für die Steuerfreiheit von Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG stets eine Ausweisung „als Aufwandsentschädigung“ in einem Haushaltsplan zu verlangen, also selbst dann, wenn der Gesetzgeber bereits in einem materiellen Gesetz eine entsprechende Ausweisung als Aufwandsentschädigung vorgenommen hat, ist als **unnötige und streitanfällige Regelung** nach Ansicht des Deutschen Finanzgerichtstags abzulehnen.

I. Das Änderungsbegehren ist durch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 17. Oktober 2012 VIII R 57/09 (BFHE 239, 261, BStBl II 2013, 799) veranlasst. Danach bedarf es einer Ausweisung „als Aufwandsentschädigung“ im Haushaltsplan für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 EStG nicht, wenn der Gesetzgeber eine solche Ausweisung bereits in einem materiellen Gesetz vorgenommen hat.

Eine solche Ausweisung in einem (Bundes-) Gesetz hatte in dem vom BFH entschiedenen Fall vorgelegen. Der Kläger hatte die Steuerfreiheit seiner Einnahmen als ehrenamtlicher Betreuer von Behinderten nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG –erfolgreich—mit der Begründung geltend gemacht, der Gesetzgeber habe diese Einnahmen **ausdrücklich in § 1835a BGB¹ „als Aufwandsentschädigung“** (für unentgeltliche Betreuertätigkeit) **ausgewiesen**.

Deshalb bedurfte es –so der BFH–, keiner zusätzlichen entsprechenden Ausweisung im Haushaltsplan des betroffenen Bundeslandes –als erneute Entscheidung des Gesetzgebers für den Charakter der Zahlungen „als Aufwandsentschädigung“.

II. Diese Auslegung des § 3 Nr. 12 Satz 1 berührt entgegen der Auffassung des Bundesrates nicht das Primat des Gesetzgebers, sondern wahrt ersichtlich dessen Entscheidungskompe-

¹ Wortlaut des § 1835a BGB

(1) Zur Abgeltung seines Anspruchs auf Aufwendungsersatz kann der Vormund als **Aufwandsentschädigung für jede Vormundschaft, für die ihm keine Vergütung zusteht**, einen Geldbetrag verlangen, der für ein Jahr dem Neunzehnfachen dessen entspricht, was einem Zeugen als Höchstbetrag der Entschädigung für eine Stunde versäumter Arbeitszeit (§ 22 des Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes) gewährt werden kann (**Aufwandsentschädigung**).

tenz, Zahlungen aus öffentlichen Kassen im Rahmen seines politischen Gestaltungsspielraums den steuerfreien Aufwandsentschädigungen zuzuordnen.

Denn die **Notwendigkeit der Ausweisung in einem Haushaltsplan** als eine solche Aufwandsentschädigung ist **nur für solche Zahlungen** aus öffentlichen Kassen in das Gesetz aufgenommen worden, **die nicht auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen** und für die deshalb als Rechtsgrundlage zumindest die parlamentarische Zustimmung zu dem jeweiligen Haushaltsplan vorgesehen ist (vgl. von Beckerath, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 3 Nr. 12 Rz B 12/61: "**Mitwirkung der parlamentarischen Organe zu gewährleisten**"; zur Notwendigkeit der gesetzlichen Grundlage nur aus diesem Grund s. auch BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 35/08, BFH/NV 2009, 26).

Würde man dem --über diesen Normzweck hinausgehenden-- Petition des Bundesrates folgen, bedürfte es nunmehr bei allen Entscheidungen des Gesetzgebers über die Einführung steuerfreier Aufwandsentschädigungen in materiellen Gesetzen –wie hier des § 1835a BGB– über die Regelung im materiellen Recht hinaus einer zusätzlichen und mithin jährlich zu wiederholenden Ausweisung im Haushaltsplan.

Dies wäre eine **unnötige Komplizierung** des Gesetzgebungs- und Haushaltsaufstellungsverfahrens.

Zum einen ist bereits mit der materiellrechtlichen Regelung in einem solchen Gesetz die Entscheidung des Gesetzgebers für die Ausweisung als Aufwandsentschädigung für eine unentgeltliche Tätigkeit (wie zB in § 1835a Abs. 1 BGB) und die sich daraus unmittelbar ergebende Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 12 Nr. 1 EStG --bindend-- für alle Normadressaten ersichtlich und unmissverständlich getroffen. Auf dieser Grundlage müsste eine ggfs fehlende zusätzliche Ausweisung im Haushaltsplan in Rechtsschutzverfahren nach allgemeinen Auslegungsregeln regelmäßig --schon mangels ausdrücklicher Ausführungen im Haushaltsplan-- als unbeachtlich angesehen werden. Solche Rechtsschutzverfahren sollten deshalb insbesondere vor dem Hintergrund allgemein angestrebter Vereinfachungen der Rechts- und Verwaltungspraxis von vorneherein vermieden werden.

Zum anderen würde die vorgeschlagene Regelung im Ergebnis die **Einführung solchen materiellrechtlichen Neuregelungen durch den Gesetzgeber während eines**

Haushaltsjahres faktisch unmöglich machen. Im Übrigen würde sie die zusätzliche Pflicht der Gesetzgebungsorgane begründen, die entsprechende Aufrechterhaltung der Ausweisung in den jährlichen Haushaltsplänen zu überwachen.

Da mithin schon nach geltendem Recht stets eine gesetzliche Entscheidung Grundlage der Steuerbegünstigung nach § Nr. 12 Satz 1 EStG ist und im Übrigen die tatsächliche Voraussetzung einer echten Aufwandsentschädigung (Ausschluss verdeckter Entgeltzahlungen) auch nach dem Vorschlag des Bundesrates unberührt bleibt, sollte die Anregung des Bundesrates nicht aufgegriffen werden.

D. Reverse Charge-Verfahren bei Bauträgern

(Nr. 23 der Stellungnahme des Bundesrates sowie Umdruck 4 („Diskussionsentwurf eines Änderungsantrages der Fraktionen CDU/CSU und SPD zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen“ -§ 13b Abs. 5 UStG u.a.-)

I. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22. August 2013 V R 37/10 (BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 233) als Anlass für die Vorschläge zur Änderung des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG

Das vom BFH beurteilte Reverse-Charge-Verfahren in § 13b Abs.5 Satz 1 UStG, mit dem die Steuerschuldnerschaft für die Umsatzsteuer auf Leistungen im Baugewerbe zur Sicherung des Steueraufkommens auf die Leistungsempfänger wie u.a. Bauträger (anstelle der an sie leistenden Subunternehmer) kommt nach der **BFH-Entscheidung** nicht in Betracht, wenn

- der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Leistung nicht für eine steuerpflichtige Bauleistung verwendet (**bauwerksbezogene Betrachtung**),
- unabhängig davon, ob er im Übrigen (für andere Bauwerke) als Bauleister tätig ist und damit den Wortlaut des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG --wie vor der BFH-Entscheidung in der Besteuerungspraxis angenommen-- erfüllt („schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, der Leistungen iSd. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG erbringt“).

Nach dieser Rechtsprechung können Bauträger hinsichtlich der durch selbständige Unternehmer auf ihren Grundstücken errichtete und an Dritte veräußerte Gebäude oder Gebäudeteile nicht mehr selbst als Bauleistende hinsichtlich des Bauvorhabens angesehen werden und sind deshalb --so der BFH-- nicht Schuldner der Umsatzsteuer für die Bauleistungen der herstellenden Bauunternehmer.

Grundlage dieser Entscheidung ist eine aus dem **europarechtlichen Gebot der Rechtsanwendungssicherheit abgeleitete einschränkende Auslegung des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG** (BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 233, R. 40 ff).

Im Anschluss an diese Entscheidung hat der BFH des Weiteren darauf hingewiesen, dass es für die Steuerschuldnerschaft nicht auf eine entsprechende Einigung zwischen Leistendem und Leistungsempfänger oder auf eine Vorlage einer Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG ankommen kann, weil das Gesetz den **Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht zur Disposition der Vertragsparteien** stelle (BFH-Urteil vom 11. Dezember 2013 XI R 21/11, BFHE 244, 115, BStBl II 2014, 425 m.w.N.).

II. Absicht des Bundesrates sowie der Fraktionen von CDU/CSU und SPD („Umdruck 4“), das Reverse-Charge-Verfahren weiterhin wie vor Bekanntgabe der vorbezeichneten neuen BFH-Rechtsprechung auf Bauträger anzuwenden

1. Nach den Vorschlägen des BR (Nr. 23 seiner Stellungnahme, BR-Drucksache 184/14) und des Diskussionsentwurfs der Koalitionsfraktionen („Umdruck 4“) soll das **Reverse-Charge-Verfahren** entsprechend dem Wortlaut der bisherigen Fassung des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG sowie der bisherigen Rechtsanwendungspraxis **weiterhin** --ohne Erfordernis einer Bauleistung des Leistungsempfängers hinsichtlich des vom Leistenden erstellten oder modifizierten Bauwerks—schon dann angewandt werden, **wenn der Leistungsempfänger zumindest anderweitig „nachhaltig“** (d.h. im Umfang von voraussichtlich mehr als 10 % seines Weltumsatzes) **Bauleistungen erbringt**.

Dies soll nach dem Willen des BR auch für Bauleistungen an **Unternehmer** gelten, **die nachhaltig eigene Grundstücke veräußert haben**, die sie vorher bebaut haben. Soweit will der Diskussionsentwurf (Umdruck 4) nicht gehen, weil diese Unternehmer --anders als nachhaltig Bauleistungen erbringende Unternehmer—wegen steuerfreier Veräußerung ihrer

eigenen Grundstücke nach § 4 Nummer 9 Buchstabe b UStG hinsichtlich der bezogenen Bauleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und deshalb –so der Diskussionsentwurf- eine Einbeziehung dieser Unternehmer in die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine größere Gefahr der Nichtbesteuerung der Eingangsumsätze beim Leistungsempfänger zur Folge als eine Nichtbesteuerung beim leistenden Unternehmer hätte.

2. Die **Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens auf Bauträger** –auch hinsichtlich von Leistungen Dritter für Objekte, für die der Bauträger selbst keine Bauleistung erbringt-- ist ein **nachvollziehbares Anliegen** der Gesetzesinitiativen, um dem ausschließlichen Zweck des Verfahrens, Umsatzsteuerausfälle im Verhältnis zwischen Unternehmer und Subunternehmer in der Baubranche zu vermeiden, Rechnung zu tragen.

a) Da das BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 233 seine bauwerksbezogene Auslegung des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG lediglich auf das **Gebot der Rechtsanwendungssicherheit** gestützt hat, ist dieses Gebot auch wesentlicher Maßstab für die Beurteilung der Neuregelung.

Dieses Gebot erfordert, dass das Gesetz die **Umsatzsteuerschuldnerschaft an Umstände knüpft, die der Leistende erkennen kann, und die ihm die Beurteilung ermöglichen, ob er oder sein Leistungsempfänger Steuerschuldner ist** (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 20, BStBl II 2014, 233 unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 13. Dezember 2012 C-395/11, (Rz.47).

b) An diesem Maßstab gemessen, sind die vorgeschlagenen Neufassungen der Vorschrift hinreichend bestimmt, soweit sie an einen **bestimmten Umfang des Weltumsatzes** (10 % nach dem BR-Entwurf des § 13b Abs.5a Satz 2 EStG-E sowie nach dem „Diskussionsentwurf“ -Umdruck 4-ohne ausdrückliche gesetzliche Regelung nach Maßgabe der Verwaltungspraxis und vorgesehenen Bescheinigungsverfahren) anknüpfen und damit zugleich deutlich gemacht wird, dass es insoweit nach dem Willen des Gesetzgebers nicht auf eine bauwerksbezogene Betrachtung ankommt.

c) Hinsichtlich der Bestimmbarkeit aus der **maßgeblichen Sicht des Leistenden**, ob der 10 %- Anteil der Bauleistungen am Gesamtumsatz des Empfängers erreicht wird, ist auch das vorgesehene **Bescheinigungsverfahren dem Grunde nach** --vorbehaltlich einer

sachverhaltsbezogenen materiellen Prüfung durch die ausstellende Institution-- geeignet, die „rechtsanwendungssichere“ Beurteilung über die Anwendbarkeit des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG durch den Leistenden zu ermöglichen.

Das **Bescheinigungsverfahren** ist allerdings in der gegenwärtig vorgeschlagenen Form noch überprüfungsbedürftig. Da es letztlich zur Begründung der Steuerpflicht und nicht - wie in § 48b EStG - zu einer Freistellung (vgl. auch § 155 Abs. 1 Satz 3 AO) führt, ist die Bescheinigung sicherlich ein Verwaltungsakt i.S. des § 118 AO. Noch **ungeklärt und vom Gesetzgeber zu klären ist aber, ob sie ein Steuerbescheid oder eine gesonderte Feststellung ist**. Wenn man die Bescheinigung verfahrensrechtlich richtig konstruiert (etwa als Feststellung in Anlehnung an und Umkehrung von § 48b EStG), ist sie als Grundlagenbescheid für beide an der Leistungsbeziehung Beteiligten bindend und gewährleistet damit hinreichende Rechtssicherheit.

d) **Problematisch** erscheint indessen, ob der Leistende bei der vorgeschlagenen Neufassung der Vorschrift nach den Maßstäben der höchstrichterlichen europäischen und nationalen Rechtsprechung **hinreichend rechtsanwendungssicher** beurteilen kann, **ob** der Leistungsempfänger als Generalunternehmer tätig ist oder als **Bauträger, der auf eigenem Grund errichtete Grundstücke veräußert** und deshalb nach dem Vorschlag des Diskussionsentwurfs (Umdruck 4) -anders als nach dem BR-Vorschlag- nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterworfen sein soll.

aa) Da diese Frage stets **bauwerksbezogen** zu beurteilen ist, bietet das vorgesehene **Bescheinigungsverfahren** mit seiner Ausrichtung auf die gesamte Geschäftstätigkeit eines Bauträgers für einen Zeitraum von drei Jahren **keine hinreichend sichere Beurteilungsgrundlage**, es sei denn, die Bescheinigung umfasst die ausdrückliche --nicht praxistypische-- Festlegung des Bauträgers, ausschließlich entweder nur auf eigenem oder auf fremdem Grund errichtete Bauwerke veräußern zu wollen, oder die Bescheinigungen werden --wie Bescheinigungen nach § 48b EStG- auf Antrag objekt- oder auftragsbezogen erteilt (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Oktober 2002 I B 86/02, BFH/NV 2003, 166) . Letzteres dürfte allerdings wegen des Verwaltungsaufwandes nicht Ziel der Einführung des Bescheinigungsverfahrens sein. Dementsprechend sind die vorgeschlagenen Regelungen für das Bescheinigungsverfahren ausschließliche auf die Bescheinigung der Mindestumsatzgrenze

von 10 Prozent (auf der Grundlage der Umsätze im bereits vorher abgelaufenen Besteuerungszeitraum) bezogen.

bb) Um zu vermeiden, dass die Neuregelung deshalb hinsichtlich wegen fehlender Erkennbarkeit einer Baumaßnahme auf eigenem Grund des Leistungsempfängers als unvereinbar mit dem Gebot der Rechtsanwendungssicherheit angesehen wird, könnte ein **Mehr an Beurteilungssicherheit für den Leistenden durch die Einführung einer Pflicht des Auftraggebers und Leistungsempfängers** hergestellt werden,

bei Auftragserteilung auf eine ggfs gegebene Baumaßnahme auf eigenem Grund hinzuweisen sowie bei fehlendem Hinweis zugunsten des Leistenden von einer Baumaßnahme auf fremdem Grund (mit der Folge der Anwendbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens) auszugehen.

cc) Bei Gestaltung der Rechtsfolgen dieses Hinweises bzw seines Fehlens ist allerdings das bislang im Diskussionsentwurf (Umdruck 4) zum Ausdruck gebrachte **Anliegen des Gesetzgebers** zu berücksichtigen,

Unternehmer, die **auf eigenem Grund errichtete Gebäude** veräußern, **nicht in das Reverse-Charge-Verfahren einbeziehen** zu wollen, weil sie --anders als nachhaltig Bauleistungen erbringende Unternehmer—wegen steuerfreier Veräußerung ihrer eigenen Grundstücke nach § 4 Nummer 9 Buchstabe b UStG hinsichtlich der bezogenen Bauleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und deshalb –so der Diskussionsentwurf- eine Einbeziehung dieser Unternehmer in die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers eine größere Gefahr der Nichtbesteuerung der Eingangsumsätze beim Leistungsempfänger zur Folge hätte als eine Nichtbesteuerung beim leistenden Unternehmer.

Diesem Grundanliegen könnte dadurch Rechnung getragen werden, dass bei späterer Feststellung einer Bauleistung auf eigenem Grund des Leistungsempfängers die von diesem (in Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens) geleistete Umsatzsteuerschuld „als für Rechnung des Leistenden“ erbracht gilt und damit die im Diskussionsentwurf (Umdruck 4) bezeichneten Gefahren für das Umsatzsteueraufkommen nicht bestehen.

dd) Auf dieser Grundlage könnte die Änderung des § 13b Abs. 5 UStG unter Einbeziehung der vom Bundesrat wie auch im Diskussionsentwurf (Umdruck 4) vorgeschlagenen 10-Prozent-Grenze wie folgt formuliert werden (vorgeschlagene Ergänzungen halbfett hervorgehoben):

(5) ¹In den in den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist; in den in Absatz 2 Nummer 5 Buchstabe a, Nummer 6, 7, 9 und 10 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist. ²In den in Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, **dessen steuerbare und nichtsteuerbare Umsätze insgesamt zu mindestens 10 Prozent** Leistungen im Sinne des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 **sind.** ^{2a} **Ist Gegenstand der Leistung eine bauliche Maßnahme auf eigenem Grund des Leistungsempfängers, hat der Leistungsempfänger darauf bei Auftragserteilung schriftlich hinzuweisen.** ^{2b} **Unterbleibt der Hinweis, kann der Leistende von der Anwendbarkeit der Regelung in Satz 2 ausgehen und hat der Leistungsempfänger die Steuerschuld zu erfüllen; sie gilt für Rechnung des Leistenden erbracht, wenn später festgestellt wird, dass Auftragsgegenstand eine bauliche Maßnahme auf eigenem Grund des Leistungsempfängers war.**

3. Ob die vorgeschlagene „Hinweislösung“ auch für die Rechtsanwendungssicherheit hinsichtlich der Wahrung der 10-Prozent-Grenze --anstelle des vorgesehenen Bescheinigungsverfahrens— im Interesse einer Vermeidung des mit einem solchen Verfahren verbundenen Verwaltungsaufwandes denkbar sein könnte, müsste noch geprüft werden.

a) Für das **Bescheinigungsverfahren** in der unter D II 2 c) dargestellten Ausgestaltung als gesondertes Feststellungsverfahren spricht allerdings, dass es die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft durch § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG einschränken soll und deshalb ein öffentlich-rechtliches Verfahren ein **höheres Maß an Richtigkeitsgewähr** bietet, insbesondere dann, wenn nach Maßgabe der gesetzlichen Neuregelung zu prüfen ist, ob der Leistungsempfänger zwar aktuell, aber nicht nachhaltig selbst Bauleistungen ausführt und es deshalb bei der Steuerschuldnerschaft des Leistenden bleibt.

b) Je geringer aber der Anteil der Leistungsempfänger mit Unterschreitung des nachhaltigen Mindestumsatzes aus Bauleistungen ist, stellt sich umso intensiver die Frage nach der Rechtfertigung des Verwaltungsaufwandes für das Bescheinigungsverfahren sowie die Frage nach möglichen –weniger aufwendigen Alternativen.

Als eine solche Alternative könnte geprüft werden, ob zur Vermeidung des Verwaltungsaufwands durch Bescheinigungsverfahren

- eine Hinweispflicht des Leistungsempfängers auf ein Unterschreiten der vorgesehenen Mindestumsatzgrenze von 10 Prozent und
- im Unterlassensfall eine Pflicht des Leistungsempfängers zur Erfüllung der Umsatzsteuerschuld vorgesehen werden, ggfs verbunden mit einer möglichen Sonderregelung für den Fall, dass sich später ein Korrekturbedarf ergibt.

c) Bei positivem Ergebnis dieser Prüfung könnte die Alternative bei Änderung des § 13b Abs. 5 UStG (unter Einbeziehung der Änderungsvorschläge unter 2 c) dd)) wie folgt umgesetzt werden:

(5) ¹In den in den Absätzen 1 und 2 Nummer 1 bis 3 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist; in den in Absatz 2 Nummer 5 Buchstabe a, Nummer 6, 7, 9 und 10 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist. ²In den in Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, **dessen steuerbare und nichtsteuerbare Umsätze insgesamt zu mindestens 10 Prozent Leistungen im Sinne des Absatzes 2 Nummer 4 Satz 1 sind.** ^{2a}**Ist der Umsatzanteil niedriger oder ist Auftragsgegenstand eine bauliche Maßnahme auf eigenem Grund des Leistungsempfängers, hat der Leistungsempfänger darauf bei Auftragserteilung schriftlich hinzuweisen.** ^{2b}**Unterbleibt der Hinweis, kann der Leistende von der Anwendbarkeit der Regelung in Satz 2 ausgehen und hat der Leistungsempfänger die Steuerschuld zu erfüllen; sie gilt für Rechnung des Leistenden erbracht, wenn später festgestellt wird, dass der Umsatzanteil niedriger oder Auftragsgegenstand eine bauliche Maßnahme auf eigenem Grund des Leistungsempfängers war.**

E. Neufassung des § 50i EStG

Der Vorschlag des Bundesrates, durch Änderung des § 50i EStG sicherzustellen, dass die deutsche Entstrickungsbesteuerung nach § 6 AStG im Anschluss an eine Wegzug des Steuerpflichtigen in das Ausland nicht durch eine nachfolgende Umwandlung, Einbringung oder Überführung eines Wirtschaftsguts in ein anderes Betriebsvermögen gegen die Gewährung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft umgangen werden kann, begegnet aus Sicht des Finanzgerichtstages keinen rechtlichen Bedenken.

Zu Recht sieht der Bundesrat einen Handlungsbedarf in den Fällen, in denen Steuerpflichtige nach dem Wegzug von einer Personengesellschaft mit originär gewerblicher Tätigkeit in die Rechtsform einer (nach DBA nicht mehr in Deutschland sondern regelmäßig im Sitzstaat zu besteuern) gewerblich geprägten Personengesellschaft wechseln und damit –zB durch „Verpackung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft“ eine Entstrickungsbesteuerung nach deutschem Recht vermieden werden soll.

Da insoweit ein Rückgriff auf den allgemeinen Missbrauchstatbestand in § 42 der Abgabenordnung ersichtlich keinen hinreichenden Schutz des deutschen Steueraufkommens gewährleisten kann, ist die vorgeschlagene Novellierung des § 50i EStG ein geeignetes Instrument, um die Entstrickungsbesteuerung nach Maßgabe des § 6 AStG sicherzustellen, nachdem

- der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 28. April 2010 I R 81/09 (BFHE 229, 252) entschieden hat, dass dem deutschen Fiskus nach Wegzug des Steuerpflichtigen und einem späteren Verkauf von im Betriebsvermögen einer inländisch gewerblich geprägten Personengesellschaft befindlichen Wirtschaftsgüter kein Besteuerungsrecht mehr zusteht und die
- die in Reaktion auf diese Rechtsprechung neugeschaffene Regelung in § 50i EStG (Amthilferichtlinien-Umsetzungsgesetz) durch bestimmte und Gestaltungsmodelle umgangen werden kann.

So wird probagiert, zunächst Aktienvermögen in das Betriebsvermögen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft steuerneutral zu übertragen und nach dem Wegzug des Steuerpflichtigen diese Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft umzuwandeln und dabei die Anteile an der Kapitalgesellschaft weiter mit ihrem Buchwert, d. h. ohne Realisierung der stillen Reserven, fortzuschreiben, mit der Folge, dass es mangels Aufdeckung stiller Reserven nicht zu einem nach § 50i EStG steuerbaren Veräußerungsgewinn kommt.

Dieser Umgehungsmöglichkeit der Entstrickungsregelungen begegnet die vorgeschlagene Neuregelung in rechtskonformer Weise. Sie ist deshalb uneingeschränkt zu befürworten.

F. Straffung der Übergangsvorschriften in § 52 EStG

Die geplante Straffung der Anwendungsvorschriften in § 52 EStG ist dem Grund nach im Interesse der größerer Übersichtlichkeit durchaus zu begrüßen. Mit dem Bundesrat ist allerdings vor einer ohne sorgfältige –im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens nicht zu leistende- Prüfung erfolgenden Streichung von als überholt angesehenen Übergangsvorschriften abzuraten. Insbesondere aus der gerichtlichen Praxis ist auf zahlreiche Verfahren hinzuweisen, die nach langjährigem Ruhen wegen ungeklärter Rechtsnachfolge, nach langjähriger Aussetzung wegen vorgreiflicher anderweitiger Rechtsverhältnisse oder nach Wiederaufnahme der Verfahren aus anderen Gründen auf der Grundlage alter Fassungen des Einkommensteuergesetzes entschieden werden müssen.

Deshalb sollte dieses Vorhaben in einem späteren Gesetzgebungsverfahren umgesetzt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt