



Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: Mg/Ze
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

30. März 2012

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Zusendung des Referentenentwurfs für ein Jahressteuergesetz 2013. Gern nehmen wir hierzu Stellung.

Wesentlicher Aspekt dieses Referentenentwurfs ist die Transformation des Authorized OECD Approach (AOA) in das nationale, innerstaatliche Steuerrecht. Der AOA-Ansatz fingiert, dass für die Zwecke der Betriebsstättengewinnermittlung eine Betriebsstätte uneingeschränkt selbstständig ist. Daher sollen Transaktionen zwischen in- und ausländischen Betriebsstätten desselben Unternehmens wie Leistungen zwischen nahestehenden Unternehmen besteuert werden.

Wir halten die Einführung des AOA in das deutsche Steuerrecht aus mehreren Gründen für problematisch. Zunächst einmal ist es keineswegs so, dass die Rechtsfigur des AOA uneingeschränkte Zustimmung findet. So ist sie von den Vereinten Nationen abgelehnt und innerhalb der OECD nur mehrheitlich angenommen worden. Auch Deutschland hat in den Jahren 2010 und 2011 zahlreiche DBA abgeschlossen, die noch die alte Fassung des Art. 7 OECD-MA enthalten.

Es kommt hinzu, dass § 1 Abs. 5 AStG-E eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe enthält, die in der praktischen Anwendung der Vorschrift zu erheblichen Unsicherheiten und Problemen führen wird.



Seite 2

Vor allen Dingen jedoch hätte eine entsprechende Regelung, wenn überhaupt, im Einkommensteuerrecht, und hier z. B. im § 4 EStG, angesiedelt werden müssen. Der § 1 AStG enthält bisher in seinem Kern eine Gewinnberichtigungs- und keine Gewinnermittlungsvorschrift. Die derzeit vorgesehene Regelung des AOA als nur einseitig zulasten der Unternehmer wirkende Gewinnberichtigungs-vorschrift ist rechtsstaatlich aus unserer Sicht nicht akzeptabel.

Als Anlage zu diesem Schreiben erhalten Sie unsere Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2013

Abt. Steuerrecht

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

30. März 2012

Art. 1 – Gesetz über die Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU-Amtshilfegesetz – EUAHiG)

Die vorgesehenen Regelungen ermöglichen einen sehr umfangreichen Informationsaustausch.

Sie ermöglichen diesen Austausch auch über sehr sensible Daten der Steuerpflichtigen (vgl. §§ 7 ff. EUAHiG) und ermöglichen unter gewissen Voraussetzungen gem. § 18 EUAHiG einen Informationsaustausch mit Drittstaaten.

Zwar enthält § 19 EUAHiG eine Bestimmung zum Datenschutz und der Zweckbestimmung. Dennoch sollte auf jeden Fall sichergestellt werden, dass diese höchst sensiblen, persönlichen Daten nicht unbefugt weitergeleitet und verwendet werden können.

Aus diesem Grund hielten wir es für sinnvoll, den Vorschriften betreffend den Datenschutz eine höhere Beachtung zu schenken.

Art. 2 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 3 (§ 3 Nr. 5):

Die Aufhebung der Steuerfreiheit für Bezüge beim freiwilligen Wehrdienst ist aus steuersystematischer Sicht nicht zu beanstanden. Nach der Aufhebung der Wehrpflicht würde die weitere Steuerfreiheit der Bezüge nicht nur gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip, sondern auch gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG verstoßen.

Zu Nr. 5 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4):

Auf den ersten Blick erscheint die vorgesehene Förderung von Elektroautos dem Grunde nach sehr sinnvoll. Bei näherem Hinsehen sollte jedoch noch einmal überdacht werden, ob die geplante Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sachgerecht ist.

Der Preis eines Akkumulators dürfte zurzeit zwischen 5.000,00 und 6.000,00 € liegen. Die steuerliche Auswirkung der geplanten Minderung der Bemessungsgrundlage für die sog. 1 %-Regelung würde sich also auf bestenfalls durchschnittlich $(6.000,00 \times 12 \% = 720,00 \text{ €})$, davon beim Einkommensteuerspitzensatz einschließlich SolZ von 47,5 %) 342,00 € im Jahr belaufen.

Es ist unserer Kenntnis nach allerdings anzunehmen, dass zukünftig das Auto ohne Akkumulator verkauft werden wird. Den Akkumulator wird der Kunde aller Voraussicht nach mieten können. So wird sich das Reparaturrisiko bei den Batterien aus der Sicht der Käufer verringern lassen. Außerdem ist zu erwarten, dass die Akku-Miete Zug um Zug niedriger wird, da sich die Herstellereinstellungen für Batterien verbilligen werden.

Daraus folgt aber, dass die beabsichtigte Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 „bei der privaten Nutzung eines Elektrofahrzeugs im Sinne des § 9 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes ist der Listenpreis um die darin enthaltenen Kosten des Akkumulators im Zeitpunkt der Erstzulassung zu mindern“ regelmäßig ins Leere geht.

Allenfalls die Ergänzung in Satz 3 des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG „bei der privaten Nutzung eines Elektrofahrzeugs im Sinne des § 9 Abs. 2 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes sind die der Berechnung der Entnahme zugrunde zu legenden insgesamt entstandenen Aufwendungen um die Aufwendungen, die auf den Akkumulator entfallen, zu mindern“ würde noch Sinn machen. Der Steuerspareffekt wäre bei einer von der 1 %-Regelung abweichenden, tatsächlich nachgewiesenen Bemessung der KFZ-Privatnutzung allerdings wohl vernachlässigenswert (Akku-Miete ca. 70,00 €/Monat x 12 = 840,00 €, davon z. B. 30 % privat = 252,00 €, ESt + SolZ 47,5 % = Steuerersparnis knapp 120,00 € jährlich).

Kritisch ist hierbei zum einen, dass Hybridfahrzeuge nicht in den Genuss der Förderung kommen sollen. Zum anderen halten wir eine Verhaltenslenkung durch die Einkommensteuer für grundsätzlich nicht wünschenswert.

Zu Nr. 16: § (§ 39a Abs.1)

Wir begrüßen die in § 39a Abs. 1 EStG vorgesehene Antragsmöglichkeit für den Arbeitnehmer, die Geltungsdauer eines im Lohnsteuerabzugsverfahren zu berücksichtigenden Freibetrages künftig auf zwei Kalenderjahre zu verlängern. Dies bedeutet sowohl für den Arbeitnehmer als auch für die Finanzverwaltung eine Verfahrensvereinfachung.

Zu Nr. 26: (§ 50d Abs. 1 Satz 11 EStG – neu –)

Die neu eingefügte Vorschrift des § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG dürfte in Teilbereichen Problemfeldern gewidmet sein, die vonseiten der Finanzverwaltung bislang in Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens vom 16. April 2010 geregelt waren.

Es geht offenbar um die Gewährung eines eigenständigen Entlastungsanspruchs zugunsten hybrider "Gesellschaften". Dementsprechend müsste es nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) statt "völlige oder teilweise Erstattung" richtigerweise "Entlastung" heißen. Es ist nicht erkennbar, warum ein derartiger eigener Anspruch der ausländischen Gesellschaft nur die nachträgliche Erstattung und nicht auch die vorherige Freistellung erfassen sollte.

Regelungsgegenstand sind danach u. a. die folgenden Fallgestaltungen:

Fall 1 (angelehnt an Beispiel 5 des Partnership Reports): Gesellschafter und Personengesellschaft sind im Staat A ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland behandelt die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zulasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen eigenen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG soll der Entlastungsanspruch nunmehr der Personengesellschaft zustehen; dies sollte wohl seit 2010 schon durch Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens ermöglicht werden. Fraglich ist, ob § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG zu einer Versagung des bislang den Gesellschaftern zustehenden Entlastungsanspruchs führt, so dass nur noch die Personengesellschaft entlastungsberechtigt wäre. Der Frage könnte etwa Bedeutung zukommen beim (unterjährigen) Ausscheiden eines Gesellschafters, wenn der Gesellschafter als in Deutschland beschränkt Steuerpflichtiger den anteiligen Entlastungsanspruch zeitnah selbst geltend machen will.

Fall 2 (angelehnt an Beispiel 9 des Partnership Reports): Die Personengesellschaft ist im Staat A, die Gesellschafter sind im Staat B ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Nach dem DBA mit Staat B besteht ein höherer Entlastungsanspruch als nach dem DBA mit Staat A. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland und Staat B behandeln die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zulasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter im Staat B erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen eigenen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Nach § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG soll der Entlastungsanspruch – im Einklang mit der Auffassung der OECD – wohl nunmehr der Personengesellschaft zustehen; dies sollte wohl seit 2010 schon durch Tz. 2.1.2 des BMF-Schreibens ermöglicht werden. Fraglich ist wiederum, ob § 50d Abs. 1 Satz 11 EStG zu einer Versagung des bislang den Gesellschaftern zustehenden Entlastungsanspruchs führt, so dass nur noch die Personengesellschaft entlastungsberechtigt wäre. Dies wäre bereits aus dem Grund abzulehnen, weil ansonsten die höhere Entlastungsberechtigung aufgrund des DBA mit Staat B ins Leere liefe.

Fall 3 (angelehnt an Beispiel 3 des Partnership Reports): Die Personengesellschaft hat ihren Sitz im Staat B, die Gesellschafter sind im Staat A ansässig. Der Personengesellschaft fließen quellensteuerbelastete Lizenzzahlungen aus Deutschland zu. Staat A behandelt die Personengesellschaft als intransparent. Deutschland und Staat B behandeln die Personengesellschaft dagegen als transparent. Nach der geltenden Rechtslage wurde die Quellensteuer zulasten der aus deutscher Sicht beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter im Staat A erhoben. Entlastungsberechtigt sind damit bislang die Gesellschafter. Mangels beschränkter Steuerpflicht konnte die Personengesellschaft einen abkommensrechtlichen Entlastungsanspruch nicht geltend machen.

Paragraf 50d Abs. 1 Satz 11 EStG ist nach dem Verständnis der BStBK nicht einschlägig, da die Zurechnung zur Personengesellschaft voraussetzt, dass diese im anderen Vertragsstaat ansässig ist. Sie ist indessen weder im Staat A ansässig noch – mangels dortiger Steuerpflicht – in ihrem Sitzstaat B. Es bleibt damit beim bisherigen Entlastungsanspruch der im Staat A ansässigen Gesellschafter.

Es stellt sich im Übrigen die Frage, ob das „oder“ in der Textpassage „...nach deutschem Steuerrecht **oder** nach dem Steuerrecht des anderen Vertragsstaates nicht zugerechnet werden ...“ ein ausschließliches „oder“ ist oder nicht.

Die BStBK regt insgesamt an, die Regelung verständlicher und weniger kompliziert abzufassen sowie eine Reihe erläuternder Beispiele in den Begründungsteil aufzunehmen. Ferner erachtet es die BStBK aus Gründen der Rechtsklarheit als vorteilhaft, in einem Klammerzusatz nach „Person“ klarzustellen, dass dieser Ausdruck auch Personengesellschaften mit umfasst.

Art. 5 – Änderung des Außensteuergesetzes

Vorbemerkung:

Kerngehalt der vorgesehenen Änderungen ist die Umsetzung des AOA in das nationale Steuerrecht.

Wie in unserem Anschreiben zu dieser Stellungnahme bereits angesprochen, ist es aus rechtsstaatlicher Sicht höchst bedenklich, wenn u. U. allein aufgrund einer Referatsverteilung im Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Rechtsnorm, die allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften betrifft, in § 1 AStG angesiedelt wird. Denn § 1 AStG regelt bislang nur die Einkünfteberichtigung aufgrund der nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen den international verbundenen Unternehmen. Die Norm des § 1 AStG stellt insofern eine Einkünftekorrekturvorschrift dar, die einseitig zulasten der Steuerpflichtigen wirkt (vgl. Cortez in Wöhrle, Schelle, Gross, AStG-Kommentar, Vorbemerkungen zu § 1 AStG, Rz. 3). Vielmehr sollte die Regelung aus systematischen Gründen in § 4 EStG eingefügt werden.

Die Implementierung in § 1 AStG birgt aus Sicht der BStBK die Gefahr eines dahingehenden Verständnisses, die Grundsätze des AOA nur einseitig zulasten der in Deutschland steuerpflichtigen Personen anwenden zu wollen. Dieses Ergebnis kann der Gesetzgeber indessen nicht im Blick gehabt haben, führte es doch einseitig zu einer groß angelegten internationalen Doppelbesteuerung, die jeglichen Zielen der OECD zuwiderliefe. Dies gilt insbesondere im Verhältnis zu Vertragsstaaten, mit denen der AOA noch nicht vereinbart worden ist, sowie im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten.

Die vorgesehenen Änderungen im Außensteuergesetz zeichnen sich im Übrigen durch eine Vielzahl unbestimmter Rechtsbegriffe aus. Zu nennen sind etwa "Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen [...] in Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen", "Berichtigungsbedarf", die Ausnahme von sog. dealings, sofern der betroffene Steuerpflichtige "etwas anderes glaubhaft" macht, usw.

Zudem enthalten die Vorschläge mindestens einen Treaty Override, was angesichts der fraglichen verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Treaty Overrides aus unserer Sicht problematisch ist. Es begegnet aus Sicht der BStBK großen Zweifeln, ob § 1 Abs. 4 Satz 3 AStG-E auch gegenüber DBA-Staaten durchsetzbar ist, die an der bisherigen und vertraglich vereinbarten Gewinnaufteilung festhalten.

In diesem Zusammenhang sei darauf hingewiesen, dass die OECD selbst klar zwischen der Neufassung des Art. 7 OECD-MA mit AO und der früheren Fassung des Art. 7 OECD-MA unterscheidet, die einer Auslegung im Sinne der Grundsätze des AOA nicht zugänglich sein soll.

Ferner enthalten die Rechtsnormen „Beweislastregelungen“ zulasten des Steuerpflichtigen und in § 1 Abs. 6 AStG – neu – eine rechtsstaatlich bedenkliche Ermächtigung des BMF zum Erlass einer Rechtsverordnung.

Generell stellt sich für die BStBK die Frage, ob das Rechtsinstitut des AOA, das innerhalb der OECD nicht einstimmig gebilligt und von den Vereinten Nationen sogar abgelehnt worden ist, als allgemein anwendbare Gewinnabgrenzungsregelung in das deutsche nationale Steuerrecht aufgenommen werden sollte. So wurden auch deutsche DBA noch in den Jahren 2010 und 2011 mit der alten Fassung des Art. 7 OECD-MA abgeschlossen.

Somit würde Deutschland unilateral im innerstaatlichen Steuerrecht den AOA-Ansatz vorschreiben, obwohl dieser bilateral erst Eingang in das DBA mit Liechtenstein gefunden hat. Es steht daher zu befürchten, dass dieser so grundlegende Wechsel in der Dogmatik zu einer unausgewogenen Auslegung und Verteilung der Besteuerungsrechte und damit zu Doppelbesteuerungen führen wird.

Zu Nr. 1e): (§ 1 Abs. 5 Satz 2 AStG – neu –)

Es bleibt völlig unklar, was die gesetzliche angeordnete „Übereinstimmung mit internationalen Grundsätzen“ bedeutet. Schon innerhalb der OECD ist der AOA – siehe oben – nicht allgemein akzeptiert, außerhalb – etwa in der UNO – noch weniger. Darüber hinaus bleibt unklar, ob dies eine sog. dynamische Verweisung auf (in der OECD – ggf. wie?) sich weiter entwickelnde Grundsätze sein soll und wie dies justiziabel sein könnte.

Zu Nr. 1e): (§ 1 Abs. 5 Satz 6 AStG – neu –)

Nach Satz 6 soll die Möglichkeit, einen Ausgleichsposten nach § 4g EStG zu bilden, nicht eingeschränkt werden. Der Ausgleichsposten nach § 4g EStG setzt jedoch – und darauf weist auch die Begründung hin – eine Entstrickung nach der Vorschrift des § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG bzw. des § 12 Abs. 1 KStG voraus. Es erscheint somit zunächst klärungsbedürftig, in welchen Konstellationen von einem Vorrang der bezeichneten Vorschriften ggü. den in § 1 Abs. 5 AStG-E enthaltenen Zurechnungsregeln nach dem AOA ausgegangen werden muss. Es ist darüber hinaus aber nicht zuletzt aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht erforderlich, dass ein etwaiger ggü. dem im Entstrickungsfall angesetzten Wert höherer "Verrechnungspreis" unter Zugrundelegung des § 1 AStG ebenso unter die Regelung des § 4g EStG fiele.

Zu Nr. 1e): (§ 1 Abs. 5 Satz 8 AStG – neu –)

In diesem Satz ist eine „Escape“-Klausel dergestalt vorgesehen, dass dann, wenn ein DBA anzuwenden ist und die Regelungen für den Steuerpflichtigen günstiger sind, der Steuerpflichtige den Vorrang des Abkommens für sich in Anspruch nehmen kann. Dieses soll jedoch nur dann gelten, wenn sich kein oder ein geringerer Berichtigungsbedarf ergibt und der Steuerpflichtige nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend dem anzuwendenden Abkommen ausübt.

Diese Regelung ist aus Sicht der BStBK unter mehreren Aspekten problematisch.

Zum einen enthält diese Neuregelung einen Treaty Override, dessen Problematik wir bereits an anderer Stelle geschildert haben.

Zum anderen steht zu befürchten, dass die bürokratischen Hürden im Zusammenhang mit dem vom Steuerpflichtigen zu führenden Nachweis in zahlreichen Fällen letztlich in eine internationale Doppelbesteuerung münden werden.

Es wird in diesem Zusammenhang auch auf die Rechtsprechung des EuGH hingewiesen, wonach die Errichtung verfahrensrechtlicher Hürden im Einzelfall dazu führen kann, dass hierin eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit einer Gesellschaft zu sehen ist.

Zu Nr. 1e): (§ 1 Abs. 6 AStG – neu –)

In der Vorbemerkung haben wir bereits unsere Bedenken ausgesprochen.

Nach Art. 80 GG muss eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmen. Allerdings lässt leider bereits die Gesetzesbegründung Schlüsse darauf zu, dass die Verordnungsermächtigung für alle Bereiche der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes i. S. d. § 1 AStG gilt, auch für den neuen Abs. 5, und in einer Verordnung alle relevanten Bereiche abgedeckt werden sollen.

Namentlich aufgezählt werden in der Gesetzesbegründung das Erfordernis einer steuerlichen Hilfs- und Nebenrechnung für die in einem anderen Staat gelegene Betriebsstätte eines Unternehmens („Betriebsstättenbilanz“), die Bestimmung des Anteils einer Betriebsstätte am Gewinn des Unternehmens, zu dem sie gehört, und insbesondere die Befugnis, widerlegbare Vermutungen aufzustellen, um Beweisschwierigkeiten zu vermeiden.

Diese so ausufernde Verordnungsermächtigung widerspricht aber insbesondere dem Bestimmtheitsgebot des Art. 80 GG und verstößt damit gegen den rechtsstaatlich gebotenen Grundsatz der Gewaltenteilung.

Zu Nr. 3a): (§ 8 Abs. 2)

Zu Nr. 6: (§ 21 Abs. 21 Satz 3)

Die BStBK teilt die in der Gesetzesbegründung zum Ausdruck gebrachten Bedenken hinsichtlich der Vereinbarkeit der bisherigen Begrenzung des § 8 Abs. 2 AStG auf die Fälle des § 7 Abs. 2 AStG und begrüßt ausdrücklich die Erstreckung der europarechtlich geforderten Ausnahmen auf die Fälle des § 7 Abs. 6 AStG.

Vor diesem Hintergrund ist es allerdings unverständlich, dass die geänderte Vorschrift nach dem Entwurf des § 21 Abs. 21 Satz 3 AStG erst für Zwischeneinkünfte gelten soll, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder Betriebsstätte entstanden sind, das nach dem 31. Dezember 2012 beginnt. Nach Ansicht der BStBK ist es erforderlich, dass die Neuregelung zur Vermeidung von Verstößen gegen Europarecht für alle offenen Fälle Anwendung findet.

Zu Nr. 4c) bb): (§ 15 Abs. 6 Satz 2 – neu –)

Die BStBK regt an, den vorgesehenen § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG zu überdenken. Nach § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG soll die Entlastungsregelung des § 15 Abs. 6 AStG nicht für Einkünfte der ausländischen Familienstiftung gelten, die dieser nach dem neuen Abs. 9 aufgrund ihrer Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft zugerechnet werden. Dasselbe gilt für Einkünfte bzw. Vermögen, die der ausländischen Familienstiftung aufgrund einer Anfalls- oder Bezugsberechtigung an einer weiteren ausländischen Familienstiftung nach dem neuen Abs. 10 zugerechnet werden.

Mit der Ausgestaltung der durch das JStG 2009 eingefügten Entlastungsregelung für ausländische Familienstiftungen in § 15 Abs. 6 Satz 1 AStG stellt der Gesetzgeber auf die rechtliche und tatsächliche Verselbstständigung des Stiftungsvermögens ab. Die Zurechnung des Stiftungseinkommens unterbleibt mithin, wenn (insbesondere) der Stifter sich der Möglichkeit begeben hat, über das Stiftungsvermögen wie über ein eigenes Bankkonto zu verfügen (vgl. Grundsätze des ausweislich des Gesetzeswortlauts sowie in der Begründung zum JStG 2009 herangezogenen BFH-Urteils vom 28. Juni 2007, Az. II R 21/05, BStBl. II 2007, S. 669).

Der in § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG vorgesehene partielle Durchgriff auf Zwischeneinkünfte ausländischer Gesellschaften (vgl. hierzu weiter unten) begegnet aus systematischen wie auch gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten Bedenken.

Im Gegensatz zu den im System der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 bis 14 AStG) behandelten Zwischengesellschaften begibt sich der Stifter bei Stiftungen grundsätzlich des zugewandten Vermögens. Diese gesellschaftsrechtlichen Unterschiede hatten den Gesetzgeber offenbar auch veranlasst, ein vom „Motivtest“ in § 8 Abs. 2 AStG abweichendes Entlastungskonzept zu entwickeln, das seinen Schwerpunkt im Ergebnis in der vermögensrechtlichen Verselbstständigung der ausländischen Familienstiftung findet.

Eine Analogie zur Entlastungsregelung in § 8 Abs. 2 AStG im Verhältnis zu Untergesellschaften ist daher in der Sache nicht angebracht. Denn die vermögensrechtliche Verselbstständigung salviert grundsätzlich unterschiedslos sämtliche Einkunftssphären der ausländischen Familienstiftung. Anders als bei Zwischengesellschaften wird die ausländische Familienstiftung ungeachtet der von ihr erzielten Einkünfte für steuerliche Zwecke insgesamt als eigener Rechtsträger anerkannt. Nicht „gute wirtschaftliche“ Tätigkeiten begründen die Abschirmwirkung, sondern die vermögensrechtliche Verselbstständigung an sich. Die systematischen Bedenken kristallisieren sich dabei, wenn man die unterschiedlichen Rechtsfolgen vergleicht, die die unmittelbare Erzielung der schädlichen Einkünfte durch die ausländische Familienstiftung und die Erzielung derselben Einkünfte durch eine der ausländischen Familienstiftung nachgeordnete ausländische Gesellschaft auslösen. Während im ersten Fall kein steuerlicher Zugriff erfolgt, soll im zweiten Fall dann doch ein deutsches Besteuerungsrecht begründet werden können.

Neben der konzeptionellen Unstimmigkeit wirft die vorgesehene Regelung in § 15 Abs. 6 Satz 2 AStG damit auch gemeinschaftsrechtliche Bedenken auf. Wenn der Gesetzgeber die vermögensrechtliche Verselbstständigung zum Maßstab der gemeinschaftsrechtlichen Exkulpation erhebt, erscheint es wenig folgerichtig, diesen Maßstab aufgrund der Wahl des Investitionsvehikels durch die ausländische Familienstiftung letztlich doch wieder einzuschränken.

Die für die Konstellation der Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft dargestellten Überlegungen gelten im Ergebnis auch für den vorgesehenen Teilzugriff auf Einkünfte einer weiteren ausländischen Familienstiftung.

Zu Nr. 4d): (§ 15 Abs. 9 AStG – neu –)

Der in § 15 Abs. 9 Satz 1 AStG enthaltene Verweis auf die entsprechende Anwendung der §§ 7 bis 14 AStG lässt nicht hinreichend sicher erkennen, ob hier ein Rechtsgrund- oder ein Rechtsfolgenverweis vorliegt. Auf der Tatbestandsseite verlangt die bezeichnete Vorschrift nicht ausdrücklich eine mehrheitliche Beteiligung an einer ausländischen Gesellschaft. Der Wortlaut könnte vielmehr eine Auslegung dahingehend erlauben, dass jede Beteiligungshöhe genügt. Weshalb aber eine ausländische Familienstiftung dazu führen sollte, dass die Anforderungen an das Vorliegen einer ausländischen Zwischengesellschaft geringer sein sollten, bleibt schleierhaft.

Zu Nr. 4d): (§ 15 Abs. 11 AStG – neu –)

Nach dem neu eingefügten § 15 Abs. 11 AStG sollen spätere Zuwendungen der Stiftung steuerfrei sein, soweit die den Zuwendungen zugrunde liegenden Einkünfte einer Zurechnung nach § 15 Abs. 1 AStG unterlegen sind und die Zuwendungsempfänger dies nachweisen. Der Wortlaut ließe sich so verstehen, dass nur solche Zuwendungen steuerbefreit sind, die aus exakt den bereits einer Zurechnung unterworfenen Einkünften geleistet werden. Aus Sicht der BStBK ist ein solches Verständnis nicht sachgerecht und überdies impraktikabel. Es führt im Ergebnis zu einer Einschränkung des Geltungsbereichs der Steuerbefreiung, für die keine hinreichende Begründung ersichtlich ist.

Art. 9 – Änderung des UmsatzsteuergesetzesZu Nr. 1b): (§ 3a Abs. 3)

Die Neuregelungen entsprechen Art. 56 Abs. 2 in der ab 1. Januar 2013 geltenden Neufassung der MwStSystRL und sind daher zwingend umzusetzen. Ob das Ziel der Vereinfachung der Ortsbestimmungen durch diese Maßnahmen erreicht wird, mag bezweifelt werden. Leider besteht hier kein Handlungsspielraum auf nationaler Ebene.

Zu Nr. 2): (Änderung von § 4 Nrn. 21 und 22 UStG)

Die Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG ist zu begrüßen, da der Gesetzgeber mit dieser Neufassung die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen hinreichend umsetzt. Durch die Anpassung dieser Regelungen an das europäische Recht erhalten die Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit, da das umständliche Bescheinigungsverfahren und die doppelte Zuständigkeit von Finanzamt und Landesbehörde entfallen. In der Vergangenheit konnte die zuständige Landesbehörde auch von Amts wegen durch das Finanzamt eingeschaltet werden.

Die Praxisprobleme im Zusammenhang mit dieser Vorschrift entfallen künftig. So muss sich in Zukunft niemand mehr damit beschäftigen, ob die Bescheinigung zur rückwirkenden Änderung bestandskräftiger Bescheide berechtigt. Auch die Frage, ob Steuerpflichtige „indirekt“ auf die Steuerbefreiung durch Nichtvorlage einer Bescheinigung verzichten können, stellt sich nicht mehr. Die Divergenz zwischen MwStSystRL und nationalem Umsatzsteuerrecht führte auch immer wieder zwangsläufig zu der Frage, ob sich der Steuerpflichtige unmittelbar auf die gemeinschaftsrechtlichen Vorschriften berufen kann oder nicht.

Wir halten eine Umgestaltung dieser Vorschriften für durchaus gelungen. Dennoch treten einige Abgrenzungsprobleme auf. Darüber hinaus ergeben sich bestimmte Auslegungen nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes, sind aber sehr ausführlich im Begründungsteil geregelt. Wir plädieren aus diesem Grund dafür, die Ausführungen auch im UStAE aufzunehmen, da dies ein wichtiger Schritt zur einheitlichen und europarechtskonformen Anwendung dieser Vorschrift ist.

In Bezug auf die Ausführungen zu Buchst. b) § 4 Nr. 21 (S. 104 des Entwurfs), insbesondere hier die Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebenleistungen, möchten wir gerne Folgendes anmerken:

Hier heißt es:

„Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial sind mit einer Bildungsleistung nicht zwangsläufig eng verbunden. Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um unselbstständige Nebenleistungen handelt (vgl. Abschn. 3.10 UStAE). Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen ist sowie bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1985, Az. V R 15/80, BStBl. II 1986, S. 499).“

In der Praxis werden die überlassenen Lehr- und Lernmaterialien häufig von den Dozenten, Referenten oder Lehrern entworfen und zur Verfügung gestellt. In der Leistungsbeziehung zwischen dem Unternehmer, der die Bildungsleistung erbringt, und den Seminarteilnehmern bzw. Schülern werden diese Unterlagen somit nicht vom leistenden Unternehmer selbst entworfen, sondern von diesem nur zur Verfügung gestellt. Wir bitten insoweit die Erläuterungen wie folgt anzupassen:

„Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen bzw. zur Verfügung gestellt wird.“

Nach unserer Auffassung stellt die Bereitstellung von Lehr- und Lernmaterialien, die explizit für diese Veranstaltung/Seminar ausgearbeitet wurden, unstreitig eine Nebenleistung dar, da die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung der Leistungen (Bildungsleistung) unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das ausschließliche Abstellen auf das Merkmal „vom leistenden Unternehmer selbst entworfen“ ist u. E. zu eng.

Zu Nr. 5a: (Änderung von § 14 Abs. 4)

Zu Nr. 6c: (Änderung von §14a Abs. 5)

Zu Nr. 6d: (Änderung von §14a Abs. 6)

Die Änderung von §§ 14, 14a UStG wird notwendig, da die Rechnungsstellungsrichtlinie (Richtlinie 2010/45/EU des Rates) zum 1. Januar 2013 zwingend umzusetzen ist.

Die Änderungen beziehen sich hierbei auf die formellen Rechnungsangaben. Der Zweck der Angaben nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG ergibt sich vorrangig aus der Funktion der Rechnung für den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers. Paragraf 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG verlangt als materiell-rechtliche Voraussetzung des Vorsteuerabzugs den Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung. Demnach müssen nach der Neuregelung die folgenden Angaben auf einer Rechnung enthalten sein, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden:

- § 14 Abs. 4 Nr. 10 – neu –:
In den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten (Abs. 2 Satz 2) die Angabe „Gutschrift“.
- § 14a Abs. 6 Satz 1:
In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25) hat die Rechnung die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros“ und in den Fällen der Differenzbesteuerung (§ 25a) die Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“, „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ oder „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“ zu enthalten.

Wir möchten unseren Anmerkungen voranstellen, dass wir uns durchaus darüber im Klaren sind, dass der obige Wortlaut dem Art. 226 MwStSystRL entnommen wurde.

Am Beispiel von § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG-E möchten wir jedoch anführen, dass diese Formulierung implementiert, dass explizit das Wort „Gutschrift“ auf dem Rechnungsdokument genannt werden muss, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Nach unserer Auffassung ist diese Auslegung sehr bedenklich und führt zu einem Formalismus, der im internationalen Geschäftsverkehr nicht geduldet werden kann.

In der Praxis findet man häufig die Angabe „credit note“ bzw. „self billing“ auf der Rechnung. Diese Angaben sollten ausreichend sein.

Aus Art. 248a Satz 2 MwStSystRL geht hervor, dass die Mitgliedstaaten keine allgemeine Verpflichtung zur Übersetzung von Rechnungen auferlegen dürfen.

In den Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für die Rechnungsstellung (Richtlinie 2010/45/EU) zu Artikel 248a heißt es:

„Die Mehrwertsteuerbestimmungen schreiben nicht vor, in welcher Sprache eine Rechnung auszustellen ist. Falls eine andere Sprache als die Landessprache benutzt wird, darf der Mitgliedstaat das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein aufgrund der in der Rechnung verwendeten Sprache beschränken.“

Wir regen daher an, dass zumindest in der Gesetzesbegründung und im UStAE darauf hingewiesen werden sollte, dass dieser Begriff in irgendeiner Amtssprache der Europäischen Union ausgewiesen werden darf. Unsere Ausführungen gelten entsprechend für die Angaben über die Sonderregelungen i. S. v. § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG-E.

Zu Nr. 7: (Änderung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

Wir begrüßen die gesetzliche Klarstellung hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für den innergemeinschaftlichen Erwerb, da dies der Rechtssicherheit dient.

Art. 10 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 9b): (§ 97 Abs. 2 AO wird aufgehoben)

Die Abgabenordnung sieht derzeit in § 97 Abs. 2 ein Stufenverhältnis zwischen Auskunfts- und Vorlageersuchen vor. Danach soll die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Urkunden in der Regel erst dann verlangt werden, wenn der Vorlagepflichtige eine Auskunft nicht erteilt hat, wenn die Auskunft unzureichend ist oder Bedenken gegen ihre Richtigkeit bestehen. Die Finanzbehörden sollen somit den Sachverhalt zuerst durch die Einholung von Auskünften aufklären.

Der Gesetzentwurf will dieses Stufenverhältnis aufheben, mit der Folge, dass die Finanzverwaltung sich sofort an den Auskunftspflichtigen wenden kann, mit der Aufforderung, Unterlagen vorzulegen. Die Möglichkeit, die Mitwirkungspflicht durch eine Auskunftserteilung zu erfüllen, bestünde in dem Fall nicht mehr.

In der Gesetzesbegründung wird dazu ausgeführt, dass das stufenweise Verfahren „unnötig verwaltungsaufwendig“ sei, dies insbesondere in den Fällen der Vorlage von Bankunterlagen. Das wird in der Praxis so sein. Dennoch sollte von der Streichung des § 97 Abs. 2 AO abgesehen werden, da die Rechte des Steuerpflichtigen ansonsten nur unzureichend berücksichtigt werden.

Die hier in Betracht zu ziehenden Aufklärungsmaßnahmen haben Eingriffscharakter, so dass die Finanzverwaltung unter mehreren Alternativen das mildeste Mittel zu wählen hat. In § 97 Abs. 2 Satz 1 AO spiegelt sich damit der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der Erforderlichkeit wieder (vgl. Schuster in HHSp, § 97 AO Rz. 18, BFH-Urteil vom 24. Februar 2010, Az. II R 57/08). In der Regel ist für den Steuerpflichtigen die Erteilung von Auskünften weniger belastend, als die Vorlage von Unterlagen.

Die Interessen der Finanzverwaltung werden u. E. dadurch ausreichend berücksichtigt, dass § 97 Abs. 2 Satz 2 Einschränkungen der Subsidiaritätsklausel vorsieht.

Die Streichung des § 97 Abs. 2 AO ist abzulehnen, da die Rechte des Steuerpflichtigen erheblich beeinträchtigt werden. Der Grundsatz der Erforderlichkeit ist hier höher zu werten als die Interessen der Finanzverwaltung an einer schnelleren Vorlage von Urkunden.

Zu Nr. 11b): (§ 117 Abs. 4 Satz 3)

Die Aufhebung der zwingenden Anhörung des Beteiligten in § 117 Abs. 4 Satz 3 AO wird im Entwurf damit begründet, dass der Informationsaustausch schneller erfolgen könne und dass die Fristen in Art. 7 der Amtshilferichtlinie besser eingehalten werden könnten. Weiter solle aber § 91 AO gelten, nach dem der Beteiligte angehört werden „soll“. Dies erfordere, so die Gesetzesbegründung, „in jedem Einzelfall eine eigene Ermessensentscheidung der Finanzbehörde“. Bei dieser Entscheidung habe die Finanzbehörde die berechtigten Interessen des Beteiligten zu berücksichtigen. Beständen Zweifel, ob die direkten Interessen des Beteiligten berücksichtigt wurden, sei er anzuhören.

Da in den meisten Fällen sicherlich ein berechtigtes Interesse des Beteiligten auf Anhörung gegeben sein dürfte, ist die Gesetzesbegründung nicht ganz schlüssig. Es ist zu befürchten, dass das Ermessen in vielen Fällen zulasten des Beteiligten ausgeübt wird und eine Anhörung deshalb nicht erfolgt. Da auf eine Anhörung des Beteiligten in den Fällen des § 91 Abs. 3 AO weiterhin verzichtet werden kann, besteht u. E. auch aus verwaltungsökonomischer Sicht kein Bedürfnis, die Vorschrift in diesem Maße einzuschränken.