

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IWA2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 06/17

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
02.05.2017

Referentenentwurf für eine Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Vorschriften

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs einer Vierten Verordnung zur Änderung steuerlicher Vorschriften](#). Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme wahr. Nachfolgend teilen wir Ihnen unsere Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit. Wir freuen uns, wenn Sie diese berücksichtigen.

Vorbemerkung

Der DStV begrüßt die mit Artikel 4 geplanten Änderungen der Steuer-Auskunftsverordnung (StAusKV) hinsichtlich der Regelungen für verbindliche Auskünfte. Insbesondere das rasche Tätigwerden aufgrund der Erweiterung der Verordnungsermächtigung (§ 89 Abs. 2 S. 6 AO), die jüngst durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens ([BGBl. 2016 I, S. 1679](#)) normiert wurde, ist lobenswert.

Auch die Änderungsvorschläge zur Steuerberatervergütungsverordnung (StBVV) in Artikel 7 des Referentenentwurfs sind zu begrüßen. Wir befürworten insbesondere, in § 14 Abs. 1 S. 2 StBVV-E anstelle der bisherigen Schriftform künftig für die Vereinbarung einer Pauschalvergütung die Textform vorzusehen. Damit wird der Gleichlauf zum zuletzt geänderten

§ 4 StBVV wieder hergestellt, der für eine Vergütungsvereinbarung zwischen Steuerberater und Mandant bereits ebenfalls die Textform vorsieht.

Ebenfalls befürwortet der DStV das Anliegen in Artikel 9, bestehende Probleme bei der Rechtsanwendung im Zusammenhang mit dem Vorsteuer-Vergütungsverfahren zu beseitigen. Steuerpflichtige und deren Berater haben ein Interesse an einem reibungslosen Erstattungsverfahren. Sie profitieren daher von der Beseitigung von Unklarheiten.

In manchen Punkten bleibt der Referentenentwurf jedoch hinter seinen Möglichkeiten zurück. Dies möchten wir Ihnen gern anhand unserer nachfolgenden Ausführungen verdeutlichen. Demnach sieht der DStV den folgenden Nachbesserungsbedarf.

Artikel 4 – Änderung der StAusKV

Zu Nr. 1 zu Buchst. a: Einheitliche verbindliche Auskunft in Organschaftsfällen; § 1 Abs. 2 S. 1 StAusKV-E

Der Referentenentwurf sieht auf Basis der Verordnungsermächtigung des § 89 Abs. 2 S. 6 AO vor, auch in Organschaftsfällen eine verbindliche Auskunft gegenüber den Beteiligten einheitlich zu erteilen (vgl. § 1 Abs. 2 S. 1 StAusKV-E). Die Bindungswirkung erstreckt sich gleichfalls auf alle Beteiligten. Das hat neben der erhöhten Rechtssicherheit den Vorteil, dass gem. § 89 Abs. 3 S. 2 AO für die verbindliche Auskunft nur eine Gebühr erhoben wird.

Der DStV ist grundsätzlich sehr erfreut über diesen Vorschlag. Damit würde eine seiner in der Vergangenheit angeregten Forderungen umgesetzt. Der Vorstoß dürfte ferner seitens der Literaturmeinung Zustimmung finden. Auch sie hat für Organschaftsfälle eine einheitliche verbindliche Auskunft gegenüber allen Beteiligten gefordert (vgl. Seer in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 89, Rn. 35). Ausgehend von dem gesetzgeberischen Ziel der Neuerung ist allerdings eine weitergehende Anpassung wünschenswert.

Die Verordnungsermächtigung § 89 Abs. 2 S. 6 AO bildet die Grundlage dafür, dass mehr Fälle als bisher festgelegt werden können, in denen eine einheitliche verbindliche Auskunft gegenüber mehreren Beteiligten erteilt wird. Ausweislich der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 89 AO sollte sich der Anwendungsbereich zwar „insbesondere“ auf Organschaftsfälle erstrecken (vgl. [BT-Drs. 18/8434, S. 109](#)). Die gewählte Formulierung

„insbesondere“ zeigt jedoch, dass der Gesetzgeber daneben weitere Fälle im Sinn hatte. Der vorliegende Referentenentwurf greift daher leider zu kurz.

Aus Sicht des DStV ist beispielsweise eine Ausdehnung auf Umwandlungsfälle geboten. Die mehrfache Gebührenbelastung bei in der Sache einheitlich zu treffenden Entscheidungen ist nicht nachvollziehbar. Bedauerlicherweise sieht die Finanzverwaltung gem. AEAO zu § 89, Nr. 4.1.3 S. 5 vor, dass in Umwandlungsfällen jeder abgebende, übernehmende oder entstehende Rechtsträger eigenständig zu beurteilen ist. Das heißt in Folge, dass bei der Beurteilung des gleichen Sachverhalts bei den unterschiedlichen Rechtsträgern jeweils eine eigenständige Gebühr für eine verbindliche Auskunft fällig wird. Hierin sieht der DStV einen Verstoß gegen das Übermaßverbot (ebenso Seer/Geitmann, SteuerStud, Beilage 1 2015, S. 13 m.w.N.). Zudem konterkariert die Verwaltungsauffassung den Zweck der Erhebung einer Gebühr für die Beurteilung desselben Sachverhalts. Sie ist daher abzulehnen (ebenso Seer in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 89, Rn. 67).

Der DStV fordert hier Nachbesserung. Auch weitere Fallgruppen, die zwar mehrere Steuerpflichtige aber in der Sache einen einheitlichen Sachverhalt betreffen, sollten in dem Katalog des § 1 Abs. 2 S. 1 StAusKV-E bedacht werden.

Zu Nr. 1 zu Buchst. b: Zuständige Finanzbehörde bei gemeinsamer verbindlicher Auskunft; § 1 Abs. 3 StAusKV-E

Ausweislich der Begründung des Referentenentwurfs (vgl. [S. 21](#)) ist eine Informationspflicht des für die einheitlich erteilte verbindliche Auskunft zuständigen Finanzamts vorgesehen. Demnach soll dieses die anderen Finanzämter, für welche die erteilte verbindliche Auskunft ebenfalls Bindungswirkung entfaltet, im Nachgang darüber unterrichten.

Der DStV plädiert dafür, diese Informationspflicht in § 1 Abs. 3 StAusKV-E aufzunehmen. Dies würde den Charakter der Pflicht unterstreichen. Ein Unterlassen der Informationsweitergabe könnte zu unnötigen Nachfragen führen. Denkbar wären beispielsweise Fälle, in denen eine verbindliche Auskunft zu strukturellen Änderungen zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft eingeholt wurde. Das Finanzamt einer Organgesellschaft wurde hierüber nicht informiert und beurteilt den Sachverhalt zunächst abweichend zu der erteilten Auskunft. Solche

Situationen führen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die zuständige Finanzbehörde zu unnötigem Verwaltungsaufwand.

Zu Nr. 2: Bindung der verbindlichen Auskunft; § 2 Abs. 1 und Abs. 2 StAusKV-E

Der derzeitige § 2 Abs. 1 StAusKV enthält einen Verweis auf § 1 Abs. 3 StAusKV. Da § 1 Abs. 3 StAusKV zu § 1 Abs. 4 StAusKV-E wird, bedarf es einer redaktionellen Anpassung des Verweises.

Die mit der Einführung des § 2 Abs. 2 StAusKV-E präzierte Bindungswirkung unterstützt der DStV. Demnach entfällt eine einheitlich erteilte verbindliche Auskunft, sofern sie dem geltenden Recht widerspricht und sich mindestens ein Beteiligter darauf beruft. Die begrüßenswerte Klarstellung beugt Rechtsstreitigkeiten vor.

Zu Nr. 3: Inkrafttreten, Anwendungsvorschriften; § 3 StAusKV-E

§ 3 StAusKV-E sieht eine Übergangsregelung für die neuen Regelungen vor. Für die neuen Fallgruppen, in denen künftig nur noch ein gemeinsamer Antrag möglich ist, soll eine Übergangsfrist bis zu deren Anwendung von etwa 1,5 Monaten gelten. Hintergrund ist ausweislich der Begründung des Referentenentwurfs (vgl. [S. 22](#)), dass nach altem Recht vorbereitete Anträge noch nach bisheriger Rechtslage gestellt werden können. Alternativ könnten die Betroffenen 1,5 Monate warten und ihren Antrag dann nach neuem Recht stellen. So würde für die Beteiligten eine einheitliche verbindliche Auskunft erteilt und folglich auch nur eine Gebühr erhoben.

Grundsätzlich begrüßt der DStV eine zeitliche Übergangsregelung. So wird der notwendige zeitliche Vorlauf bedacht, der für die praktische Umsetzung geboten ist. Aus Sicht des DStV wäre es jedoch rechtssystematisch zielführender, das Regel-Ausnahmeverhältnis in dieser Sache umzukehren. Die Neuregelungen sollten grundsätzlich am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. Eine Ausnahmeregelung bzw. ein Wahlrecht könnte jedoch durchaus vorsehen, dass Antragstellungen bis 1,5 Monate nach Inkrafttreten der Verordnung sich auf die alte Rechtslage berufen dürfen. So wäre gleichfalls gewährleistet, dass bereits vorbereitete, aber noch nicht eingereichte Anträge auf verbindliche Auskunft nach alter Rechtslage gestellt werden könnten. Zusätzlich würde für neue Antragstellungen die neue Verordnung früher anwendbar.

Artikel 9 – Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)

Zu Nr. 5: Begriffsbestimmung des Vergütungszeitraums; § 60 S. 1 UStDV

§ 60 S. 1 UStDV definiert den Vergütungszeitraum für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren. Er beträgt je nach Wahl des Unternehmers einen Zeitraum von mindestens drei „Monaten“ bis zu höchstens einem Kalenderjahr. Die Formulierung „Monate“ kann zu Missverständnissen führen. Der Mindestzeitraum müsste dem Wortlaut nach nicht zwingend drei **Kalendermonate** umfassen. Dies ist aber faktisch gemeint. Auch die Finanzverwaltung spricht eindeutig von „Kalendermonaten“ (vgl. UStAE zu § 18 Abs. 9 UStG, 18.12).

Der DStV regt an, diese Ungenauigkeit im Zuge der Anpassung der Norm gleich mit zu beseitigen. Hierzu sollte die Formulierung „Monate“ durch „Kalendermonate“ ersetzt werden.

Zu Nr. 5: Nachträgliche Vergütung von Vorsteuerbeträgen; § 60 S. 3 UStDV-E

§ 60 S. 3 UStDV-E regelt den Fall der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus vorangegangenen Vergütungszeiträumen desselben Jahres. So können bis dato noch nicht geltend gemachte Vorsteuerbeträge nachgeholt werden.

Wie bisher können danach in den Vergütungsantrag für den Zeitraum November und/oder Dezember auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Vergütungszeiträume des betreffenden Jahres fallen (§ 60 S. 4 i. V. m. S. 2 UStDV bzw. § 60 S. 3 i. V. m. S. 2 UStDV-E). Neu ist, dass auch bei Anträgen für einen Zeitraum von mindestens drei Monaten bis zu höchstens einem Kalenderjahr bisher unberücksichtigte abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden dürfen (§ 60 S. 3 i. V. m. S. 1 UStDV-E). Der Begründung des Referentenentwurfs (vgl. [S. 26](#)) folgend, wird die Neuerung zur Umsetzung von Artikel 14 Abs. 2 der [Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gemäß der Richtlinie 2006/112/EG an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige](#) eingeführt.

Nach Ansicht des DStV ist Artikel 14 Abs. 2 der o.g. Richtlinie jedoch noch nicht vollständig umgesetzt. Artikel 14 Abs. 2 der o.g. Richtlinie regelt, dass sich der Erstattungsantrag auf Vorsteuerbeträge beziehen kann, die von vorangegangenen „**Erstattungsanträgen**“ nicht umfasst sind, wenn sie Umsätze des fraglichen Kalenderjahrs betreffen.

Die Richtlinie eröffnet die Nachholungsmöglichkeit somit für alle Umsätze (Bezüge von Lieferungen und Dienstleistungen und Einfuhren) des fraglichen Kalenderjahres. Das gilt, sofern sie nicht von vorangegangenen Erstattungsanträgen umfasst sind. Der Vergütungszeitraum umfasst danach **jeden vollen Kalendermonat**, in dem keine schädlichen Umsätze ausgeführt wurden (vgl. Stadie in Rau/Dürrwächter, USt-Kommentar, § 18, Rn. 691).

§ 60 S. 3 UStDV-E stellt hingegen nicht auf vorangegangene Erstattungsanträge ab, sondern auf vorangegangene Vergütungszeiträume. Der Wortlaut „Vergütungszeiträume“ ist problematisch. Der Vergütungszeitraum ist in § 60 Sätze 1 u. 2 UStDV geregelt. Demnach muss der Vergütungszeitraum grundsätzlich mindestens drei Monate (§ 60 S. 1 UStDV) umfassen. Er kann ausnahmsweise weniger als drei Monate betragen, wenn es sich um den restlichen Zeitraum des Kalenderjahres handelt (§ 60 S. 2 UStDV). Der Bezug der UStDV-E auf „Vergütungszeiträume“ umfasst daher anders als die o.g. Richtlinie nicht zwingend jeden vollen Kalendermonat. Die nationale Formulierung reicht demnach nicht weit genug.

Der DStV regt daher an, § 60 S. 3 UStDV-E abzuändern. In den Antrag zur Geltendmachung von Vorsteuererstattungen sollten sämtliche bisher unberücksichtigten Vorsteuerbeträge eines Monats des betreffenden Jahres nachgeholt werden können. Das sollte natürlich nur für die Monate gelten, in denen kein schädlicher Umsatz ausgeführt wurde.

Zu Nr. 5: Zusätzlicher Vergütungsantrag (sog. fünfter Antrag); § 60 S. 4 UStDV-E

Durch die Neufassung des § 60 S. 4 UStDV-E werden die Regelungen zum sog. fünften Antrag präzisiert. Die damit einhergehende Vereinfachung erhöht aus Sicht des DStV die Rechtssicherheit der Betroffenen. Der DStV unterstützt daher diesen Vorschlag.

Zu Nr. 6 zu Buchst. a: Beschreibung der Geschäftstätigkeit; § 61 UStDV-E

Entsprechend der Verordnungsbegründung (vgl. [S. 26](#)) sollen die Anpassungen des § 61 Abs. 1 UStDV-E verhindern, dass die formellen Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens national niedriger sind, als es die o.g. europarechtliche Richtlinie vorschreibt. Die Neuerung schafft somit eine präzisierende Klarstellung. Dies findet den Zuspruch des DStV.

§ 61 UStDV-E sieht für Antragsteller jedoch darüber hinaus eine Verschärfung vor. Diese bleibt bisher bedauerlicherweise unbegründet. So verlangt die deutsche Vorschrift von Antragstellern im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens einen weiteren Nachweis. Sie müssen für die Erstattung zusätzlich eine Beschreibung ihrer Geschäftstätigkeit anhand der harmonisierten Codes abgeben, die gemäß Artikel 34a Abs. 3 Unterabs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates bestimmt werden.

Grundsätzlich kann jeder Mitgliedstaat gem. Artikel 11 der o.g. Richtlinie diese Angaben fordern. Insofern steht der neuen Anforderung nichts entgegen. Der DStV hätte es jedoch sehr begrüßt, wenn diese Verschärfung begründet worden wäre. Der DStV regt aus Gründen der Transparenz an, eine Erklärung in der Verordnungsbegründung zu geben.

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
