

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Ze
Tel.: +49 30 240087-64
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

13. Juli 2018

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018
Ihr GZ: IV A 2 - S 1910/18/10024-02

Sehr geehrter Herr Sell,

für die Übersendung des oben bezeichneten Gesetzentwurfs bedanken wir uns und nehmen die Gelegenheit zur Stellungnahme gern wahr. Darüber hinaus zeigen wir weiteren Handlungsbedarf auf, der sich insbesondere aus der – aktuellen – Rechtsprechung des EuGH ergibt.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt den Vorstoß des Gesetzgebers elektronische Marktplätze mehr in die Verantwortung zu nehmen. Der Bundesrechnungshof stellte bereits im Jahr 2013 und im Jahr 2015 erhebliche Steuerausfälle und Kontrolldefizite in Bezug auf ausländische Internethändler fest. Der Gesetzgeber setzt mit den geplanten Regelungen bereits Teile der Richtlinie (EU) 2017/2455 vom 5. Dezember 2017 um.

Die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht von Steuerausländern auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften ungeachtet der Beteiligungshöhe sowie an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen von unter 1 % sehen wir kritisch. Nach unserer Auffassung sind diese Neuregelungen wegen ihres strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig. Sie könnten zudem zu entsprechenden Reaktionen ausländischer Staaten führen und bergen die Gefahr einer zusätzlichen Besteuerung entsprechend gelagerter Sachverhalte im Ausland.

Wir sind der Ansicht, dass anstatt einer zeitlich begrenzten Nichtanwendungsregelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG die Behandlung von Verlusten einer grundlegenden Neuregelung bedarf. Ziel muss es sein, dem Grundsatz der Verlustverrechnung wieder mehr Gewicht einzuräumen und ein Versagen der Verrechnungsmöglichkeit auf echte Missbrauchsfälle zu beschränken.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Inga Bethke
Referatsleiterin

Anlagen



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

**Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Referentenentwurf eines
Jahressteuergesetzes 2018**

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

13. Juli 2018



Zu Artikel 2 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 3 – § 10 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Umsetzung des EuGH-Urteils in der Rs. Bechtel (C-20/16). Allerdings ist die dieser Entscheidung zugrundeliegende Arbeitnehmerfreizügigkeit aufgrund der sog. bilateralen Verträge grundsätzlich auch im Verhältnis zur Schweiz zu berücksichtigen. Dies ergibt sich auch aus dem EuGH-Urteil in der Rs. Radgen (C-478/15), das in § 3 Nr. 26 Satz 1 und Nr. 26a Satz 1 EStG zutreffend umgesetzt werden soll.

Es wird deshalb angeregt, die Regelung des § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG auch auf in der Schweiz erzielte Einnahmen aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu erstrecken.

Zu Artikel 3 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und Nr. 5 Buchstabe b – § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG und § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe e EStG

Der vorliegende Referentenentwurf sieht eine Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht von Steuerausländern auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften ungeachtet der Beteiligungshöhe sowie an inländischen Kapitalgesellschaften bei Beteiligungen unter 1 % vor. Voraussetzung soll lediglich sein, dass der Wert der Anteile während der 365 Tage vor der Veräußerung zu irgendeinem Zeitpunkt zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht (im Folgenden: Immobilienkapitalgesellschaften). In diesem Fall soll der gesamte Veräußerungsgewinn, also auch insoweit, als er nicht auf Wertveränderungen des inländischen unbeweglichen Vermögens beruht, der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an zu prüfen, ob für diese Gesetzesänderung tatsächlich ein Bedürfnis besteht. Nach unserer Auffassung fügt sich die geplante Regelung nicht in die Systematik und die Wertungen der übrigen Regelungen des deutschen internationalen Steuerrechts ein. Sie birgt das erhebliche Risiko eines verfassungsrechtlich unzulässigen strukturellen Vollzugsdefizits, dürfte fiskalisch unergiebig, durch Gestaltung leicht zu vermeiden und kaum administrierbar sein.

➤ Allgemeines

Die Gesetzesbegründung (S. 48) verweist zur Rechtfertigung der geplanten Regelung auf die – im Jahr 2017 um einen Prüfzeitraum von 365 Tagen und eine Ausweitung auf Personengesellschaften und Trusts erweiterte – Bestimmung des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2014, wonach Deutschland als Belegenheitsstaat Gewinne aus der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen, deren Wert zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht, besteuern kann. Dieses bereits in der Vergangenheit in einigen deutschen

Abkommen vereinbarte DBA-rechtliche Besteuerungsrecht habe bisher „in Ermangelung eines umfassenden Besteuerungstatbestands in § 49 EStG“ jedoch nur bei Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland und nur unter den Voraussetzungen des § 17 EStG ausgeübt werden können (a. a. O., S. 48).

Es trifft zwar zu, dass Deutschland als Nicht-Ansässigkeitsstaat ein in den DBA nicht ausgeschlossenes Besteuerungsrecht nur bei Bestehen einer entsprechenden innerstaatlichen Rechtsgrundlage ausüben kann. Dasselbe gilt jedoch auch, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers gar kein DBA abgeschlossen ist. In einem solchen Fall kann Deutschland den Umfang der für besteuernswürdig angesehenen inländischen Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht – im Rahmen des völkerrechtlich Zulässigen – nach eigenem Ermessen gesetzlich bestimmen. Bislang hat der Gesetzgeber eine derartige Steuerwürdigkeit nicht angenommen und deshalb davon abgesehen, Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen. Ein – u. U. auch wirtschaftlich wesentlicher – unmittelbarer oder mittelbarer Inlandsbezug solcher ausländischen Kapitalgesellschaften infolge inländischen Grundbesitzes wurde nicht als hinreichender Grund für eine Besteuerung der Gewinne aus einer Anteilsveräußerung angesehen. Vergleichbares gilt für einen Inlandsbezug infolge inländischer Betriebsstätten oder inländischer immaterieller Vermögenswerte, welcher ebenfalls keine beschränkte Steuerpflicht auslöst. An dieser Situation hat sich jedoch nichts geändert.

Die geplante Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht würde im Ergebnis nahezu ausschließlich natürliche Personen als Veräußerer treffen, weil die beschränkte Steuerpflicht ausländischer Körperschaftsteuerpflichtiger infolge der sachlichen Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 2 KStG zu keiner Steuerschuld führen würde (vgl. zur Unanwendbarkeit der sog. 5%-Besteuerung gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG auch BFH, Urteil vom 31. Mai 2017 – Az. I R 37/15 –, BFHE 258, 484, BStBl. II 2018, 144). Das mit der Regelung generierte Fiskalaufkommen dürfte daher eher vernachlässigbar sein. Bei Verzicht auf die Regelung besteht – ungeachtet einer Aufrechterhaltung des deutschen Besteuerungsrechts in den DBA entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA – keine signifikante Gefahr doppelter Nichtbesteuerung, denn der OECD-MK weist in Tz. 28.13 zu Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ausdrücklich auf die in etlichen Staaten fehlende gesetzlich vorgesehene Möglichkeit zur Ausschöpfung des durch Art. 13 Abs. 4 OECD-MA vorbehaltenen Besteuerungsrechts hin und empfiehlt deswegen den Ansässigkeitsstaaten, die Doppelbesteuerung nicht durch Freistellung, sondern durch Anrechnung zu vermeiden.

Sollte an der geplanten Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht festgehalten werden, regen wir zur Vermeidung der Doppelbesteuerung inländischer Steuerpflichtiger eine korrespondierende Ergänzung des § 34d EStG an. Hierdurch wäre sicherzustellen, dass Einkünfte aus der Veräußerung von Immobilienkapitalgesellschaften als ausländische Einkünfte auch aus dem Staat angesehen werden, der weder Sitz- noch Geschäftsleitungsstaat (so bisher § 34d Nr. 4 Buchst. b EStG) ist, sondern als Belegenheitsstaat von unmittelbar oder mittelbar gehaltenem dortigen Immobilienvermögen besteuert.

➤ Zur Gefahr eines strukturellen Vollzugsdefizits

Die Bundessteuerberaterkammer sieht die Gefahr, dass die Neuregelung infolge eines dem Gesetzgeber zuzurechnenden strukturellen Vollzugsdefizits verfassungswidrig ist. Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss der Vollzugsbefehl einer materiellen Rechtsnorm in der Praxis des Erhebungsverfahrens gleichheitsgerecht umzusetzen sein (BVerfG, Urteil vom 9. März 2004 – Az. 2 BvL 17/02 –, juris, Rn. 125). Dem ist nicht genügt, wenn „bestimmte Einkünfte materiell-rechtlich zutreffend nur bei einer qualifizierten Erklärungsbereitschaft des Steuerpflichtigen erfasst werden“ und „ein Fehlverhalten bei der Erklärung ohne ein praktisch bedeutsames Entdeckungsrisiko möglich bleibt“ (BVerfG, a. a. O., Rdnr. 68).

Die fraglichen Veräußerungsgewinne unterliegen in den Fällen des § 17 EStG schon dem Grunde nach und in den Fällen des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG in aller Regel mangels inländischem Abzugsverpflichteten keiner Abzugsbesteuerung, sie müssen vielmehr von den ausländischen Steuerpflichtigen erklärt werden. Neben der notwendigen „Erklärungsbereitschaft“ (BVerfG, a. a. O., Rdnr. 68, 84) wird es häufig auch an der Kenntnis der Erklärungspflicht fehlen. Ohne entsprechende Erklärung werden die Finanzbehörden kaum Kenntnis von derartigen Veräußerungsvorgängen erhalten. Auch ist bei multipltem inländischen (unmittelbar oder mittelbar gehaltenem) Grundbesitz der veräußerten Kapitalgesellschaft nicht ohne Weiteres ersichtlich, welches Finanzamt für die Veranlagung des beschränkt steuerpflichtigen Veräußerers zuständig ist und ggf. von Amts wegen Ermittlungen aufnehmen könnte.

Diese schon bei Beteiligungsquoten i. S. d. § 17 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG-E) gegebenen Umstände sind noch gravierender bei Beteiligungen von weniger als 1 %, die nach dem Gesetzentwurf aber ebenfalls erfasst werden sollen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG-E).

Somit ist zu befürchten, dass „hinreichende Grundlagen für die Feststellung einer im Gesetz strukturell angelegten Ungleichmäßigkeit der Rechtsanwendung“ (BVerfG, a. a. O., Rdnr. 68) vorhanden sind.

➤ Administrative Schwierigkeiten für Steuerpflichtige, Steuerberater und Verwaltung

Für den Fall, dass das Gesetzgebungsvorhaben ganz oder in Teilen weiterverfolgt wird, gehen wir nachfolgend auf vorhersehbare praktische Probleme bei der Anwendung ein, die nach unserer Auffassung Änderungen der Entwurfsfassung unabdingbar machen.

Maßgebend für die beschränkte Steuerpflicht der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften i. S. d. § 17 EStG soll nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG sein, dass „deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren“.

Wir regen zunächst an, den letzten Teil des Relativsatzes [„... und die Anteile ...“] umzuformulieren, da er sich anders als der erste Teil nicht auf den Ausdruck „Kapitalgesellschaft“ in dem einleitenden Konditionalsatz des Buchst. e der Vorschrift beziehen kann.

Die Voraussetzungen für die beschränkte Steuerpflicht der Veräußerung von Anteilen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG werden in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG-E durch Verweisung auf § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG-E geregelt. Insoweit sollte in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG-E der Ausdruck „Körperschaft“ durch den Ausdruck „Kapitalgesellschaft“ ersetzt werden, da die Bezugsnorm nur für Kapitalgesellschaften gilt.

Die Bundessteuerberaterkammer bezweifelt, dass die in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e 2. Satzteil EStG-E enthaltenen Verweisungen auf § 20 Abs. 2 Satz 2 und 3, Abs. 4, 4a, 6 und 7 sowie Abs. 9 EStG in ihrer Komplexität zielführend und in der Praxis von Steuerpflichtigen, Steuerberatern und Finanzverwaltung handhabbar sind. Die schon in Inlandsfällen nicht einfach anzuwendenden Vorschriften sind nach dem Gesetzentwurf auf Fälle der Veräußerung kleiner und kleinster Beteiligungen durch Steuerausländer – und damit in aller Regel ohne Beteiligung einer inländischen, zum Steuerabzug verpflichteten Person – anzuwenden. Die Einführung einer beschränkten Steuerpflicht für Kleinstbeteiligungen unter 1 % würde nicht zuletzt auch in einem Widerspruch zu der Tatsache stehen, dass die beschränkte Steuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von nicht als Immobilienkapitalgesellschaft qualifizierenden Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa EStG) aus guten Gründen wie bisher eine Mindestbeteiligung von 1 % voraussetzt.

Die Ermittlung der 50%-Grenze bedarf weiterer Präzisierung. Dazu wird angeregt, gesetzlich zu regeln, unter welchen Voraussetzungen der Anteilswert zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht. So ist unter anderem nicht eindeutig klar, ob es insoweit auf dem (Brutto-)Wert des inländischen Grundbesitzes und anderer Wirtschaftsgüter ankommen soll oder ob bspw. Schulden – ggf. nach welchen Kriterien – zuzuordnen und zu berücksichtigen sein sollen.

Die Gesetzesbegründung führt lediglich für Fälle nur mittelbarer Beteiligung aus, dass „die Ermittlung der Grundstücksquote am Gesamtvermögen einer Gesellschaft anhand einer konsolidierten Betrachtung der aktiven Wirtschaftsgüter der unmittelbar und mittelbar am inländischen unbeweglichen Vermögen beteiligten Gesellschaften“ (S. 48) erfolgen soll. Möglicherweise soll dies auch für einstufige Beteiligungen gelten. Es ist nach dem Wortlaut der geplanten Vorschrift jedoch nicht ersichtlich, weshalb die Betrachtung auf „aktive Wirtschaftsgüter“ verengt werden soll. Entsprechende Ausführungen in Tz. 28.4 OECD-MK zu Art. 13 Abs. 4 OECD-MA sind für die Auslegung des geplanten innerstaatlichen Rechts unerheblich. Im Übrigen erscheint ein Ausblenden von Schulden insofern widersprüchlich, als durch das JStG 2018 in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 6 EStG-E – rechtsprechungsbrechend – geregelt werden soll, dass Wertveränderungen an Schulden, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit inländischem Grundbesitz stehen, im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht berücksichtigt werden sollen. Das Beispiel 1 in Anlage 1 soll die Problematik verdeutlichen.

Spezielle gesetzliche Regelungen zur Vermeidung von Missbräuchen sind nachvollziehbar. Wir regen jedoch an, die Regelung des 365-Tage-Prüfzeitraums – ungeachtet seiner Aufnahme in Art. 13 Abs. 4 OECD-MA 2017 – zu überdenken. Bei inländischen Grundbesitzwerten nahe der 50%-Grenze erscheint eine Bewertung aller maßgebenden Vermögenspositionen für jeden Tag des Prüfzeitraums unpraktikabel und unverhältnismäßig. Der vorgeschlagene

Gesetzeswortlaut lässt hiervon jedoch keine Abweichungen zu, wenn es möglicherweise darauf ankommen könnte.

Sollte der Prüfzeitraum dennoch nicht gestrichen werden, sollte er nur bei solchen Veräußerern vorgesehen werden, die auf die Aktivitäten ihrer Gesellschaft oder nachgeordneter Gesellschaften überhaupt in missbräuchlicher Weise Einfluss nehmen können. Dies ist weder bei geringen Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG und erst recht nicht bei Beteiligungen i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Fall.

Ferner wird angeregt, inländisches unbewegliches Vermögen, welches zum Zeitpunkt der fraglichen Anteilsveräußerung seinerseits von der unmittelbaren Immobiliengesellschaft oder einer „Zwischengesellschaft“ bereits – im Inland je nach deren Steuerstatus unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtig – veräußert wurde, bei der Ermittlung der 50%-Grenze auszuscheiden. Die – im Inland steuerpflichtige – Veräußerung des inländischen unbeweglichen Vermögens kann nicht als missbräuchliche Gestaltung zur Vorbereitung der Veräußerung der Anteile angesehen werden. Die Berücksichtigung bereits veräußerten unbeweglichen Vermögens ist unverhältnismäßig und löst wirtschaftlich gesehen eine zweifache Besteuerung durch Deutschland aus. Der OECD-MK stellt in Tz. 28.9 für Art. 13 Abs. 4 OECD-MA eine derartige sachgerechte Einschränkung anheim.

Schließlich regen wir an, die Bestimmungen über den Prüfzeitraum jedenfalls so auszugestalten, dass treffgenau nur Missbrauchsfälle erfasst werden und die Regelung nicht zur Doppelbesteuerung führt. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll verhindert werden, dass „die dieser Regelung zugrunde liegende Vermögensverteilung bei der Gesellschaft kurz vor der Anteilsveräußerung dergestalt verändert wird, dass die zur Zuweisung des Besteuerungsrechts an den Belegenheitsstaat führende 50%-Grenze unterschritten wird“ (Referentenentwurf, S. 47). Die Gefahr potentieller Missbräuche ist dann nachvollziehbar, wenn der anteilige Wert des inländischen unbeweglichen Vermögens durch „Anreicherung“ der Gesellschaft mit „neutralem“ Vermögen vermindert wird. Wenn indessen die 50%-Grenze innerhalb des Prüfzeitraums deshalb unterschritten wird, weil unbewegliches Vermögen in einem ausländischen Staat hinzuerworben oder schlicht wertvoller wird und die 50%-Grenze überschreitet, geht das Besteuerungsrecht nach der zugrundeliegenden Logik auf diesen Staat über. Da in solchen Fällen Deutschland und der andere Staat jeweils als Belegenheitsstaat (Quellenstaat) besteuern, kommt es mangels irgendeiner Anrechnungsmöglichkeit zu ungebremster internationaler Doppelbesteuerung.

Deutschland sollte sich international dafür einsetzen, solche Situationen zu vermeiden, da sie bei gleichartiger ausländischer Gesetzgebung jederzeit auch zulasten inländischer Steuerpflichtiger – natürlicher Personen und Körperschaften – entstehen können.

Auf praktische Schwierigkeiten in Bezug auf die örtliche Zuständigkeit wurde bereits oben hingewiesen. Zusätzliche Zweifelsfragen bei der Ermittlung des zuständigen Finanzamtes entstehen, wenn der Veräußerer über weiteres inländisches Vermögen verfügt (vgl. § 19 Abs. 2 Satz 1 AO). Bei Veräußerungen durch mehrere Veräußerer in zeitlichem Zusammenhang ist die Befassung mehrerer Finanzämter mit den notwendigen Bewertungsvorgängen mit abweichenden Ergebnissen nicht ausgeschlossen.

Die Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht wird zu einer Vielzahl überflüssiger erklärungsspflichtiger Steuerfälle führen, für die Deutschland jedoch im Ergebnis kein Besteuerungsrecht hat. In weitest gehender Ermangelung eines Steuerabzugs ist nahezu jeder beschränkt steuerpflichtige Veräußerer von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet (§ 25 Abs. 3 EStG, § 31 Abs. 1 KStG), ungeachtet der Tatsache, dass Deutschland den Veräußerungsgewinn nach den meisten derzeit geltenden DBA, die noch keine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Bestimmung enthalten, nicht besteuern kann (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA seit 2003, entsprechend Art. 13 Abs. 4 OECD-MA i. d. F. vor 2003). Darüber hinaus besteht diese Verpflichtung auch für alle ausländischen körperschaftsteuerpflichtigen Veräußerer, deren Gewinn nach § 8b Abs. 2 KStG in voller Höhe steuerbefreit ist (vgl. bereits oben). Schließlich besteht die Steuerklärungspflicht auch für ausländische körperschaftsteuerpflichtige, deren Anteile an einer Immobilienkapitalgesellschaft beispielsweise wegen Unterschreitens der 50-%-Grenze (und damit Anwendbarkeit einer dem Art. 13 Abs. 5 anstelle zuvor Abs. 4 OECD-MA entsprechenden DBA-Bestimmung) gem. § 12 Abs. 1 KStG entstrickt werden, ohne dass dies allerdings infolge des § 8b Abs. 2 KStG tatsächlich eine deutsche Steuer auslöst.

Wir begrüßen die Anwendungsregelung in § 52 Abs. 45a Satz 1 EStG-E, soweit darin – verfassungsrechtlich unabdingbar (Beschluss des BVerfG vom 7. Juli 2010 – Az. 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 – zur Absenkung der Beteiligungsquote in § 17 EStG) – die Besteuerung auf solche Veräußerungsgewinne begrenzt wird, die nach dem 31. Dezember 2018 realisiert werden und die auf nach diesem Zeitpunkt eingetretenen Wertveränderungen beruhen. Hierdurch wird allerdings die Problematik aufgelöst, wie die danach maßgebenden Stichtagswerte im Falle einer womöglich erst nach vielen Jahren oder Jahrzehnten stattfindenden beschränkt steuerpflichtigen Veräußerung „rückwirkend“ ermittelt werden sollen. Letztlich wird auch hinsichtlich der Wertermittlung zum 31. Dezember 2018 ein strukturelles Vollzugsdefizit in Kauf genommen.

Die einzig denkbare Alternative, zeitnah „auf Vorrat“ zu bewerten, erweist sich als undurchführbar. Denn am 31. Dezember 2018 steht überhaupt nicht fest, welche Anteile an irgendwelchen ausländischen Gesellschaften später einmal nach der geplanten Regelung „steuer-verstrickt“ sein werden. So können ausländische Gesellschaften (Vergleichbares gilt bei Kleinstbeteiligungen auch für inländische Gesellschaften) mit am 31. Dezember 2018 mehr als 50 % inländischem Grundbesitz aus der Steuerpflicht – ohne steuerlich erhebliche „Entstrickung“ – herausfallen. Andererseits können am 31. Dezember 2018 nach der Neuregelung „irrelevante“ Gesellschaften mit der Zeit in den Status einer Immobilienkapitalgesellschaft hineinwachsen, ohne dass für diesen Zeitpunkt gesetzlich ein Step-up vorgesehen ist.

Gerade letzteres zeigt einen Aspekt der überschießenden Tendenz der geplanten Neuregelung. Denn es ist durch nichts gerechtfertigt, Wertsteigerungen der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen, die vor dem Zeitpunkt erzielt werden, zu dem die ausländische Gesellschaft als Immobilienkapitalgesellschaft qualifiziert. Dieser Aspekt soll in Anlage 1 Beispiel 2 verdeutlicht werden.

Neben den in Beispiel 2 dargestellten Wertsteigerungen vor der Begründung des Status als Immobilienkapitalgesellschaft wohnt auch der Erfassung von danach eintretenden Wertsteigerungen eine überschießende Tendenz inne, soweit sich die beschränkte Steuerpflicht auf Wertsteigerungen in den Anteilen erstreckt, die auf im Ausland gegebenen Wertentwicklungen von Vermögenswerten beruhen, die nichts mit dem inländischen Grundbesitz zu tun haben. Die Erfassung solcher Wertsteigerungen ist mit dem Anliegen, die mittelbare Veräußerung inländischen Grundbesitzes überhaupt zu erfassen, schwerlich vereinbar. Deutschland will damit gegenüber Steuerausländern ein Besteuerungsrecht über ausländisches Vermögen geltend machen, das mit dem zufälligen Zusammentreffen mit inländischem Grundbesitz – nicht notwendigerweise in derselben Gesellschaft – kaum gerechtfertigt werden kann (vgl. dazu auch das Beispiel 1 in der Anlage 1, in dem bei der Veräußerung durch X auch die stillen Reserven in ForCo2 erfasst werden). Die von der Mehrheit in der OECD gebilligte oder gewünschte Aufnahme des Art. 13 Abs. 4 OECD-MA ändert daran nichts.

Forderung der BStBK

Die Neuregelung einer beschränkten Steuerpflicht für mittelbare Veräußerungen inländischen unbeweglichen Vermögens durch Veräußerung von Anteilen an Immobilienkapitalgesellschaften sollte gestrichen werden. Selbst bei Aufnahme der obigen Anregungen ist nicht zu erwarten, dass die Regelung rechtssicher, ohne überschießende Tendenz und mit vertretbarem Aufwand angewendet werden kann. Darüber hinaus ist zu erwägen, zum Schutz deutscher Investoren künftig in die deutschen DBA keine dem Art. 13 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Klausel mehr aufzunehmen und im OECD-MK einen entsprechenden Vorbehalt anzubringen.

Zu Nr. 5 Buchst. a Doppelbuchst. bb) – Ermittlung von Gewinnen aus Immobilienveräußerungen; § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 4 bis 6 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 und 5 EStG-E vorgesehenen Regelungen zur Ermittlung von Gewinnen aus Immobilienveräußerungen, da sie zur Rechtssicherheit beitragen dürften.

Wir regen jedoch an, die in Satz 6 der Vorschrift geplante, der BFH-Rechtsprechung widersprechende Einbeziehung von „Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern, die mit diesem [Immobilien-]Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen,“ zu überdenken. Die Gesetzesbegründung sieht in der Nichteinbeziehung etwa von Darlehen, die zur Finanzierung der Immobilie aufgenommen wurden, in das der beschränkten Steuerpflicht zugrunde zu legende Betriebsvermögen eine Begünstigung ausländischer Gesellschaften gegenüber Investitionen inländischer Gesellschaften (Referentenentwurf, S. 50). Eine solche Begünstigung tritt indessen nur im Gewinnfall ein, nicht jedoch, wenn beispielsweise der Wert einer in fremder Währung eingegangenen Verbindlichkeit in Euro ausgedrückt steigt. Da derartige Verluste ebenfalls einzubeziehen sind, ist das fiskalische Ergebnis der geplanten Gesetzesänderung offen. Hiervon abgesehen kann Deutschland bei Investoren aus DBA-Staaten entsprechend Art. 6 Abs. 1 bzw. Art. 13 Abs. 1 OECD-MA nur Einkünfte aus „unbeweglichem Vermögen“ im

Sinne des deutschen Steuerrechts besteuern. Schulden zur Finanzierung von Immobilien gehören nicht dazu. Die Neuregelung würde daher weitgehend ins Leere laufen.

Sollte dennoch an der Neuregelung festgehalten werden, sollte der Wortlaut daraufhin überprüft werden, ob der Ausdruck „Wertveränderungen“ einen Darlehensverzicht (wie in der Anlassentscheidung des BFH) tatsächlich erfasst; ferner sollte klargestellt werden, ob nur realisierte oder auch noch nicht realisierte Wertveränderungen (Imparitätsprinzip) zu berücksichtigen sind. Im Übrigen sind entsprechende Maßnahmen anderer Staaten zu bedenken: eine ausgewogene und die Interessen inländischer Investoren wahrende Gesetzgebung müsste zur Vermeidung internationaler Doppelbesteuerung in Fällen, in denen andere Staaten ebenso verfahren, durch Änderung des § 34d EStG die Anrechnung der ausländischen Steuern sicherstellen.

Zu Artikel 6 – Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 1 – § 14 Absatz 2 KStG-E

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG-E soll der ganze Gewinn der Organgesellschaft auch dann als abgeführt gelten, wenn Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden, die über den mindestens zugesicherten Betrag i. S. d. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehen. Diese Fiktion soll unter zweierlei Vorbehalten gelten:

- Die Ausgleichszahlungen dürfen insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag geflossen wäre (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E).
- Zudem muss der über den nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein (§ 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E).

Mit der Regelung soll dem Bedürfnis der Wirtschaft Rechnung getragen werden, Ausgleichszahlungen mit einer vom Gewinn der Organgesellschaft abhängigen und damit variablen Komponente zu vereinbaren, ohne damit, wie vom BFH zuletzt in seinem Urteil vom 10. Mai 2017 – Az. I R 93/15 – entschieden, die Anerkennung der ertragsteuerlichen Organschaft zu gefährden.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt den gesetzgeberischen Willen, in dieser Frage Rechtssicherheit herzustellen, sieht dieses Anliegen allerdings durch den in § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E enthaltenen Vorbehalt der wirtschaftlichen Begründetheit als gefährdet.

Wenn, wie in § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E bereits als Grundwertung vorgesehen, die Ausgleichszahlung den – bei Wegdenken des Gewinnabführungsvertrags – nach der Beteiligung am Grundkapital bestehenden anteiligen Gewinnausschüttungsanspruch des außenstehenden Gesellschafters nicht überschreiten darf, ist nicht ersichtlich, welcher wirtschaftliche

Grund – jenseits eben der Beteiligung des Außenstehenden am Grundkapital – für eine derartige Bemessung der Ausgleichszahlung angeführt werden könnte bzw. müsste. Auch die Begründung des Referentenentwurfs, die hinsichtlich der wirtschaftlichen Begründetheit lediglich auf den in keiner Weise bestimmten Rechtsbegriff des „Kaufmannstests“ verweist, bietet keinen weiteren Aufschluss zu dieser Frage.

Nachvollziehbar erschiene das Erfordernis einer wirtschaftlichen Begründetheit lediglich für den Fall, dass ausnahmsweise auch eine Ausgleichszahlung akzeptiert werden soll, die den auf seine Beteiligung am Grundkapital entfallenden fiktiven Gewinnausschüttungsanspruch des Außenstehenden übersteigt. Ein solcher Sachverhalt hatte auch dem o. g. BFH-Urteil zugrunde gelegen. Ein derartiges Regelungsziel verfolgt § 14 Abs. 2 KStG-E angesichts der eindeutigen Begrenzung in Satz 2, die in Satz 3 auch nicht aufgehoben wird, jedoch erkennbar nicht.

Nach der derzeitigen Entwurfsfassung unterläge jeder Gewinnabführungsvertrag, in dem eine über den nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG mindestens zuzusichernden Betrag hinausgehende Ausgleichszahlung vereinbart ist, dem Risiko der Aberkennung der wirtschaftlichen Begründetheit dieser Vereinbarung und damit letztlich der Organschaft insgesamt im Rahmen einer oft erst viele Jahre später erfolgenden Betriebsprüfung. Dieses Risiko ließe sich allenfalls durch Einholung einer (kostenpflichtigen) verbindlichen Auskunft für jeden einzelnen Vertrag ausschließen. Die aufgezeigte Rechtsunsicherheit ist nicht nur mit dem anzunehmenden Ziel der Einführung des § 14 Abs. 2 KStG-E, sondern auch mit der infolge der in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG geforderten Mindestlaufzeit stets langfristigen Bindung der Vertragspartner und Ausrichtung einer ertragsteuerlichen Organschaft unvereinbar.

Forderung der BStBK

Wir regen daher an, § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E zu streichen.

Zu Nr. 2 – Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 nach § 34 Abs. 6 Satz 1 – neu –

Zur Umsetzung des Beschlusses des BVerfG vom 29. März 2017, Az. 2 BvL 6/11, sieht der Gesetzentwurf vor, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG nicht auf schädliche Beteiligungserwerbe anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2007 und vor dem 1. Januar 2016 stattgefunden haben.

Mit dieser Änderung wird eine „minimalinvasive“ Anpassung des Gesetzes vorgenommen, bei der offensichtlich davon ausgegangen wird, dass das Inkrafttreten von § 8d KStG die Verfassungswidrigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG geheilt hat. Ob dies tatsächlich der Fall ist, hat das BVerfG in seiner oben genannten Entscheidung aber durchaus offen gelassen. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist dies äußerst zweifelhaft. Zum einen ist § 8d KStG tatbestandsmäßig zu eingeschränkt, indem er z. B. nicht für Organschaften gilt, zum anderen löst die neue Vorschrift die Probleme des § 8c KStG nicht. Im Hinblick auf die ne-

beneinander stehenden Vorschriften bestehen vielmehr Beratungsprobleme und eine massive Rechtsunsicherheit.

Forderung der BStBK

Vor dem Hintergrund, dass auch eine Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG zumindest möglich erscheint und diese Frage bereits vor dem BVerfG anhängig ist (Az. 2 BvL 19/17, Vorlage durch das FG Hamburg, Beschluss vom 29. August 2017), sollten nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer Überlegungen zu einer grundlegenden Neuregelung der Behandlung von Verlusten angestellt werden. Ziel muss es sein, dem Grundsatz der Verlustverrechnung wieder mehr Gewicht einzuräumen und ein Versagen der Verrechnungsmöglichkeit auf echte Missbrauchsfälle zu beschränken.

Zumindest sollte in einem ersten Schritt § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E in der Weise geändert werden, dass sich die Nichtanwendung auf Beteiligungserwerbe und nicht nur schädliche Beteiligungserwerbe bezieht. Denn es ist fraglich, ob § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E die Vorgaben des BVerfG zutreffend umsetzt, wenn die dort angeordnete Nichtanwendung der Vorschrift sich nicht allgemein auf Beteiligungserwerbe vor dem 1. Januar 2016, sondern nur auf schädliche Beteiligungserwerbe bezieht.

Zu Artikel 8 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 2 Buchstabe b – Beteiligungserwerbe; § 36 Absatz 2d Satz 1 GewStG-E

Auch im Rahmen von § 36 Abs. 2d Satz 1 GewStG-E regen wir eine Änderung dahingehend an, dass sich die entsprechende Anwendung des § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E nicht auf schädliche Beteiligungserwerbe vor dem 1. Januar 2016, sondern auf Beteiligungserwerbe vor diesem Zeitpunkt erstreckt.

Zu Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 2 Buchstabe b – Umsetzung der Gutscheine-Richtlinie; § 3 Absatz 13 bis 15 – neu – Zu Nr. 4 Buchstabe c – Bemessungsgrundlage bei Gutscheinen; § 10 Absatz 1 Satz 6 – neu – Zu Nr. 9 – Anwendungsregelung § 27 Abs. 23 – neu –

Wie bereits in unserer Stellungnahme zum Diskussionsentwurf des BMF vom 17. August 2017 ausgeführt, entspricht die nationale Umsetzung weitestgehend der MwStSystRL. Unsere damaligen Anmerkungen sind im Referentenentwurf teilweise umgesetzt worden. Begrüßenswert ist, dass der Aufbau und die Struktur der Regelung verbessert wurden. Die Klarstellung zu den Preisnachlassgutscheinen ist ebenfalls zu begrüßen.

Einzweck-Gutscheine sind gem. Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL dadurch gekennzeichnet, dass erstens der Liefer- bzw. Leistungsort sowie zweitens auch die geschuldete Mehrwertsteuer für die Gegenstände oder Dienstleistungen, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, bei dessen erstmaliger Ausstellung bereits feststehen. Was bei der Abgabe des Einzweckgutscheins leider nicht feststeht, ist die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung. Diese Angabe muss nach § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG aber zwingend bei der Rechnungsausstellung vorliegen.

Forderung der BStBK

➤ Anpassung § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG

Aufgrund der Unmöglichkeit der Angabe der Menge und der Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände in der Rechnung über die Abgabe des Gutscheins, sollte der Gesetzgeber auch § 14 Abs. 4 Nr. 5 UStG anpassen. Hier muss eine Lösung gefunden werden, die in der Praxis umsetzbar ist. Denkbar wäre die Bezeichnung der Gutscheinart (Einzweckgutschein zzgl. einer Kurzbeschreibung der Lieferung und Leistung – soweit bekannt).

➤ Folgen der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins regeln

Zusätzlich regen wir an, die Folgen der Übertragung eines Mehrzweckgutscheins durch einen anderen Unternehmer (letzter Absatz in Art. 30b Abs. 2 MwStSystRL) entweder im Gesetz oder später im Anwendungsschreiben zu regeln. Diese Regelungen sind bisher nicht aufgenommen worden.

➤ Übergangsregelung schaffen

Paragraf 27 Abs. 23 –neu – sollte eine Übergangsregelung von der Altregelung auf die Neuregelung enthalten. Der Zeitpunkt der Steuerentstehung unterscheidet sich bei einem Einzweck- und Mehrzweckgutschein grundlegend. Die Steuer entsteht bei dem Verkauf des Einzweckgutscheins sofort und bei einem Mehrzweckgutschein erst nach Einlösung des Gutscheins. Aufgrund dieses Umstandes besteht in der Übergangszeit von der Alt- zur Neuregelung die Gefahr der Doppel- oder der Nichtbesteuerung. Umso wichtiger ist es, dass der Gesetzgeber Übergangsregelungen und Nichtbeanstandungsregelungen vorsieht, um Abhilfe zu schaffen.

➤ BMF-Schreiben rechtzeitig veröffentlichen

Leider geben die Gutschein-Richtlinie und der Gesetzentwurf auf zahlreiche Fragen keine oder nur unzureichende Antworten. Es stellen sich neue Abgrenzungsfragen, die sich allein anhand der nur rudimentären Regelungen der Gutschein-Richtlinie nicht klar beantworten lassen. Viele Fragen müssen im Umsatzsteueranwendungserlass beantwortet werden. Für die Praxis ist es besonders wichtig, dass das BMF-Schreiben zur Klärung der Anwendungsfragen rechtzeitig vor Inkrafttreten der Regelung veröffentlicht wird.

Zu Nr. 3 – Umsetzung der „E-Commerce-Richtlinie“; § 3a Absatz 5 Sätze 3 bis 5 – neu –

Mit der geplanten Änderung setzt der Gesetzgeber, den ersten Teil der Richtlinie (EU) 2017/2455 vom 5. Dezember 2017 fristgerecht um. Die Vorgaben der Richtlinie wurden nah am Wortlaut umgesetzt. Mit dieser Neuregelung werden Erleichterungen für Kleinunternehmen geschaffen, die grundsätzlich zu begrüßen sind.

Zu Nr. 4 Buchstabe a – Änderung des Entgeltbegriffs; § 10 Absatz 1 Satz 2

Die bisherige nationalgeprägte Entgeltsdefinition soll nun einer neuen, enger am Wortlaut der MwStSystRL orientierten Definition weichen. Die vorgesehene Änderung passt den Wortlaut von § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG an den Wortlaut von Art. 73 und Art. 78 MwStSystRL an. Daher ist die Anpassung auf den ersten Blick zu begrüßen.

Zu Nr. 7 – Haftung von elektronischen Marktplätzen; § 22f – neu –, § 25e –neu –

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt den Vorstoß des Gesetzgebers elektronische Marktplätze mehr in die Verantwortung zu nehmen. Der Bundesrechnungshof stellte bereits im Jahr 2013 und im Jahr 2015 erhebliche Steuerausfälle und Kontrolldefizite in Bezug auf ausländische Internethändler fest. Der Gesetzgeber setzt mit den geplanten Regelungen bereits Teile der Richtlinie (EU) 2017/2455 vom 5. Dezember 2017 um.

Hiernach soll mit Wirkung zum 1. Januar 2021 bei Lieferungen, die über einen Marktplatz abgewickelt werden, eine umsatzsteuerliche Lieferkette ähnlich einem Kommissionsgeschäft fingiert werden. Dies gilt immer dann, wenn ein innergemeinschaftlicher Verkauf von Gegenständen stattfindet, der Lieferant selbst nicht in der EU ansässig ist und die Abnehmer keine Unternehmer sind. In der Folge wird aufgrund der fingierten Lieferung stets der Marktplatzbetreiber zum Steuerschuldner für die Lieferung an den Abnehmer. Zusätzlich wird eine Eingangslieferung des ausländischen Händlers an den Marktplatzbetreiber im Zeitpunkt des Verkaufs an den Kunden fingiert.

Wir gehen davon aus, dass die geplanten Neuregelungen ergänzend zur EU-Richtlinie umgesetzt werden. Zumal die in Art. 242a MwStSystRL mit Wirkung zum 1. Januar 2021 vorgesehenen Aufzeichnungspflichten bereits im vorliegenden Referentenentwurf vorgesehen sind. Zudem werden auch reine Inlandsfälle durch die Haftungsregelung abgebildet. Die EU-Richtlinie soll für reine Inlandsfälle nicht gelten. Wenn also ein betrügerischer Händler aus einem Drittstaat oder einem anderen EU-Staat ein Lager in der EU errichtet und aus diesem keine grenzüberschreitenden Lieferungen ausführt, fällt er nicht unter die Regelung der EU-Richtlinie aber unter die im Referentenentwurf vorgesehene Haftungsregelung.

Die Steuerausfälle belasten neben dem Fiskus vor allen Dingen die ehrlichen Händler, die bisher erheblichen Wettbewerbsverzerrungen unterlagen. Um die Steuerausfälle bis zur Umsetzung der EU-Regelungen im Jahr 2021 zu begrenzen, hält die Bundessteuerberaterkammer die kurzfristigen Maßnahmen auf nationaler Ebene für geeignet. Sowohl die beabsichtigte

Haftungsregelung für elektronische Marktplätze als auch eine obligatorische Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten für Drittlandsunternehmer sind nach unserer Auffassung grundsätzlich geeignete Instrumente, um den Steueranspruch durchzusetzen. Zu den Details der geplanten Regelung haben wir folgende kurze Anregungen.

Forderungen der BStBK

➤ **Anwendungsbereich überarbeiten (§ 25e Abs. 5 und Abs. 6)**

Die Vorschriften sollten dahingehend überarbeitet werden, dass sich klar erkennen lässt, für welche Arten von Marktplätzen sie gelten sollen. Sowohl in § 22f UStG – neu – und in § 25e Abs. 1 UStG –neu – wird allein auf Lieferungen abgestellt. Damit ist klar, Marktplätze auf denen Dienstleistungen (z. B. airbnb, Uber etc.) angeboten werden, sollen nicht einbezogen werden.

Um Missverständnisse zu vermeiden, sollten diese Formulierungen innerhalb der Vorschrift durchgehend identisch sein. Derzeit ist die Regelung in § 25e Abs. 5, 6 UStG – neu – weiter gefasst und es ist von einem Marktplatz die Rede welcher „Umsätze“ ausführt.

Unklar ist derzeit auch, inwieweit Vergleichsportale und Suchmaschinen von der Haftung erfasst werden. Nach § 25e Abs. 5 UStG-E sind elektronische Marktplätze erfasst, die das Ausführen von Umsätzen ermöglichen. Hierunter könnte z. B. aber auch eine Suchmaschine fallen, die den Sucher erst in die Lage versetzt, auf die Website z. B. eines ausländischen Shops zu gelangen. Auch hierdurch würde ja ein Umsatz ermöglicht. Eine solche Regelung wäre zu weitgehend.

Eine Konkretisierung im Gesetzestext wäre hier wünschenswert.

➤ **Rechtssicherheit bei den Voraussetzungen für die Enthftung gem. § 25e Abs. 2 UStG-E**

Die Vorschrift sollte nach unserer Auffassung umformuliert werden. Die Voraussetzungen für die Enthftung sollten eindeutig und klar sein. Hiernach sollte die Enthftung eintreten, wenn der Marktplatzbetreiber eine Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des Marktplatzhändlers vorhält. Die aktuelle Formulierung lautet:

Der Betreiber haftet nicht nach Absatz 1, wenn er gegenüber dem Finanzamt nachweist, dass er keine Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt. Von der Kenntnis oder dem Kennenmüssen ist auszugehen, wenn dem Betreiber keine Bescheinigung nach § 22f Absatz 1 Satz 2 oder elektronische Bestätigung nach § 22f Absatz 1 Satz 6 vorliegt.

Die vorgesehene Nachweisführung, wird in der Praxis gerade in den Massenfällen nicht administrierbar sein. Eine nicht vorhandene Tatsache nachzuweisen, nämlich dass man keine Kenntnis davon hat, dass Steuerpflichten nicht erfüllt werden, ist kaum möglich und dürfte insbesondere in Massenfällen schwierig sein

Wir schlagen folgende **Änderung des Wortlautes** vor:

Der Betreiber haftet nicht nach Absatz 1, wenn er dem Finanzamt eine Bescheinigung nach § 22f Absatz 1 Satz 2 oder eine elektronische Bestätigung nach § 22f Absatz 1 Satz 6 vorlegt.

➤ Rechtssicherheit bei den Voraussetzungen für die Enthftung gem. § 25e Abs. 3 UStG-E

Sofern sich ein Teilnehmer nicht als Unternehmer registriert hat, haftet der Betreiber nicht, wenn er die geforderten Aufzeichnungen führt und aufgrund von Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze davon ausgehen konnte, dass der Kunde nicht als Unternehmer anzusehen ist.

Das zweite Kriterium ist nicht geeignet, Rechtssicherheit zu schaffen. Ob jemand als Unternehmer anzusehen ist, hängt von vielen verschiedenen Faktoren ab und es ist für den Plattformbetreiber sehr schwer zu beurteilen. Insbesondere auch weil ihm keine Daten außerhalb der Plattforamtätigkeit vorliegen.

Zielführender und praxisnaher wäre es an dieser Stelle, wenn man auf eine feste Umsatzgrenze (z. B. Kleinunternehmergrenze) abstellt ab der der Plattformbetreiber in einer bestimmten Art und Weise tätig werden muss, um eine Enthftung zu erreichen (z. B. Meldung an die Finanzbehörde).

Zu Art. 13 – Änderung des Investmentsteuergesetzes (InvStG)

Folgewirkungen der Änderungen in Nr. 5 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa und Nummer. 5 Buchstabe b auf das Investmentsteuergesetz

➤ § 6 Abs. 5 InvStG – Umfang der inländischen Einkünfte

Paragraf 6 Abs. 5 Nr. InvStG verweist bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte generell auf § 49 Abs. 1 EStG. Dieser Verweis auf § 49 Abs. 1 EStG bedeutet, dass durch die vorgesehene Änderung des § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG durch Ergänzung eines Buchstaben e die Neuregelung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchstabe cc mittelbar auch für Investmentfonds Geltung erlangt. Als Konsequenz werden Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Körperschaft i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG als inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne der beschränkten Steuerpflicht erfasst, wenn es sich um Anteile an einer Kapitalgesellschaft handelt, deren Wert unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruht. Es ist ausreichend, wenn dies zu irgendeinem

Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung der Fall war und die Anteile dem Veräußerer zuzurechnen waren.

Aus den zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc und § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG oben beschriebenen Gründen halten wir diese Neuregelungen in § 49 Abs. 1 EStG für höchst problematisch. Sie bedeuteten, dass Investmentfonds mit den Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, deren Wert zu mehr als 50 % auf unbeweglichem Vermögen beruht, körperschaftsteuerpflichtig würden. Da von dem Wortlaut z. B. auch sämtliche im Dax und anderen Indizes vertretenen Aktien erfasst sein könnten und keine Daten zum Umfang des anteiligen deutschen Immobilienwertes vorhanden sind, ist eine Umsetzung dieser Gesetzesregelung auch im Rahmen von Investmentfonds unmöglich. Problematisch ist auch, wie der anteilige Anteilswert ermittelt werden müsste.

Insbesondere bei der Besteuerung von Investmentfonds zeigt sich, dass die geplanten Neuregelungen des § 49 Abs. 1 verfassungswidrig sein dürften, weil sie zu einem strukturellen Vollzugsdefizit führen und vom Steuerpflichtigen etwas verlangen was dieser nicht zu leisten vermag. Diese Verfassungswidrigkeit würde auf § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG „durchschlagen“.

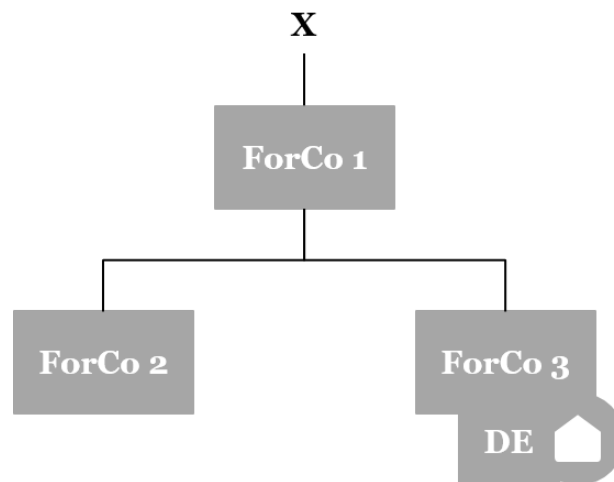
**Anlage 1 zur Stellungnahme der BStBK
zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018**

BEISPIEL 1:

Die im Ausland ansässige natürliche Person X ist an der ausländischen ForCo1, die über ein bilanzielles Eigenkapital (EK) von 950 verfügt, beteiligt. Die Anschaffungskosten (AK) von X seien ebenfalls 950. ForCo1 hält zwei ausländische Gesellschaften ForCo2 und ForCo3. Das EK von ForCo2 und die AK von ForCo1 an den Anteilen an ForCo2 sollen jeweils 550 betragen. ForCo2 besitzt im Ausland verschiedene Aktiva mit AK von 800 und einem Verkehrswert von 1.400. ForCo2 hat Schulden von 250.

Das EK von ForCo3 und die AK von ForCo1 an den Anteilen an ForCo3 sollen jeweils 400 betragen. ForCo3 hält inländischen Grundbesitz mit AK von 1.000 und einem Verkehrswert von 1.500. ForCo3 hat Schulden von 600.

Es ergibt sich ein Verkehrswert der Anteile an ForCo1 von 2.050.



ForCo 3

Grdst DE 1.000 [1.500]	EK 400 [900]
_____	FK <u>600</u>
1.000	1.000

ForCo 2			
div A	800 [1.400]	EK	550 [1.150]
	—	FK	<u>250</u>
	800		800

ForCo 1			
ForCo 2	550 [1.150]	EK	950 [2.050]
ForCo 3	<u>400</u> [900]		—
	950		950

- (1) Zunächst veräußert X seine Anteile an ForCo1 mit einem Gewinn von $(2.050 - 950 =) 1.100$. Wird auf die aktiven Wirtschaftsgüter aller Gesellschaften abgestellt, überwiegt der Wert des inländischen Grundbesitzes (1.500) den Wert der übrigen Wirtschaftsgüter (1.400). Danach wäre die Veräußerung beschränkt steuerpflichtig. Wird hingegen auf den Nettowert unter Berücksichtigung der Schulden abgestellt, ist die Beteiligung der ForCo1 an ForCo2 wertvoller als die Beteiligung an der ausschließlich inländischen Grundbesitz haltenden ForCo3. Auch die erzielten und undifferenziert in die beschränkte Steuerpflicht einzubeziehenden Wertsteigerungen sind hinsichtlich der aktiven Wirtschaftsgüter der ForCo2 (600) höher als diejenigen hinsichtlich des inländischen Grundbesitzes (500).
- (2) Veräußert anschließend ForCo1 ihre Beteiligung an ForCo3, wird im Grundsatz unzweifelhaft eine beschränkte Steuerpflicht ausgelöst. Allerdings ist der Veräußerungsgewinn in aller Regel nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei. Dennoch besteht eine – in der Sache überflüssige – Steuererklärungspflicht (siehe S. 7 der Stellungnahme).
- (3) Veräußert schließlich ForCo3 den inländischen Grundbesitz, löst dies eine beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Doppelbuchst. bb EStG aus. Der Gewinn beträgt 500 (vorbehaltlich der hier nicht interessierenden Berücksichtigung von zwischenzeitlichen Abschreibungen etc.). ForCo3 erhält keinen Step-up infolge der vorangehenden ebenfalls beschränkt steuerpflichtigen (mittelbaren) Veräußerungen durch X und ForCo1.

Selbst unter Berücksichtigung der Steuerbefreiung für ForCo1 nach § 8b Abs. 2 KStG sind damit im Ergebnis in Deutschland $(1.100 + 500 =) 1.600$ steuerpflichtig, obwohl die in Deutschland aus dem Grundbesitz erzielte Wertsteigerung nur 500 beträgt.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, die gesetzlich vorgesehenen Wertungen zu überdenken und die Berechnungsweise rechtssicher auszugestalten.

BEISPIEL 2:

Die im Ausland ansässige natürliche Person Y ist an der ausländischen ForCo beteiligt, deren Vermögen zu weniger als 50 Prozent aus inländischem unbeweglichen Vermögen und im Übrigen aus ausländischen Immobilien und weiterem Vermögen besteht (keine Immobilienkapitalgesellschaft im Sinne der geplanten Neuregelung).

Am 1. Januar 2019 betrage der auf Y entfallende Anteilswert 1 Mio., am 1. Januar 2025 betrage er 2,5 Mio. Im Falle der Veräußerung ist der Gewinn von 1,5 Mio. in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig. Hierfür ist es unerheblich, ob und inwiefern die Wertsteigerung in den Anteilen auf der Wertentwicklung des inländischen Grundbesitzes beruht.

Im Laufe des Jahres 2025 sinkt der Wert des ausländischen Immobilienvermögens so weit, dass der Anteilswert nunmehr zu mehr als 50 % auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruht (Hineinwachsen in die Qualifikation als Immobilienkapitalgesellschaft und damit in eine potentielle beschränkte Steuerpflicht).

Der Anteilswert sinke gleichzeitig auf 2,3 Mio. Im Falle der Veräußerung besteht beschränkte Steuerpflicht. Sie erstreckt sich auf den gesamten Veräußerungsgewinn i. H. v. 1,3 Mio., obwohl dieser vollständig vor Begründung einer auch nur potentiellen beschränkten Steuerpflicht des Y entstanden ist und diese Folge lediglich auf Wertveränderungen beim ausländischen Immobilienvermögen zurückzuführen ist.

Fazit

Die beiden obigen Beispiele zeigen, dass die geplante Neuregelung zu einer Übermaßbesteuerung in Deutschland führt und Deutschland vermeintlich nationales Steuersubstrat generiert, ohne dass es dazu eine sachliche Berechtigung gibt. Ferner stellten sich diffizile Bewertungsfragen bei einer Umsetzung dieser Rechtsnormen, die in der Praxis kaum handhabbar sein dürften.

Es kommt hinzu, dass andere Staaten erwägen könnten, ähnliche Regelungen zulasten des deutschen Steuersubstrats zu treffen.



Anlage 2 zur Stellungnahme der BStBK zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018

Weitere Anregungen der BStBK

Internationales Steuerrecht

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Anpassung des Einkommensteuergesetzes mit Blick auf europarechtliche Erfordernisse, wie sie sich aus der jüngeren Rechtsprechung des EuGH und des BFH ergeben. Wir erlauben uns jedoch den Hinweis, dass neben den geplanten Änderungen weitere Änderungserfordernisse bestehen.

➤ Fortentwicklung der Schumacker-Rechtsprechung

Der EuGH hat mit Urteil vom 9. Februar 2017 in der Rs. X (C-283/15) entschieden, dass ein Quellenstaat persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen auch über die in der Schumacker-Entscheidung aufgestellten Erfordernisse hinaus anteilig berücksichtigen muss, wenn der Steuerpflichtige im Quellenstaat weniger als 90 % seiner weltweiten Einkünfte erzielt, der Wohnsitzstaat die persönlichen Verhältnisse aber dennoch nicht berücksichtigen kann, weil die übrigen Einkünfte in einem dritten Staat (innerhalb oder außerhalb von EU/EWR) erzielt werden. Der gesetzgeberische Änderungsbedarf wird in Literaturbeiträgen beschrieben, auf die wir verweisen (vgl. Schmidt-Heß, IStR 2017, 549 ff.; Henze, ISR 2017, 401/402).

➤ Staffelung einer Entstrickungssteuer in Umwandlungsfällen

Der EuGH hat mit Urteil vom 23. November 2017 in der finnischen Rs. A Oy (C-292/16) entschieden, dass die sofortige Erhebung einer „Entstrickungssteuer“ im Falle der Einbringung einer EU-ausländischen Betriebsstätte in eine EU-ausländische Kapitalgesellschaft gegen Unionsrecht verstößt. Im konkreten Sachverhalt brachte eine in Finnland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ihre österreichische (Anrechnungs-)Betriebsstätte gegen Gewährung neuer Anteile in eine österreichische Kapitalgesellschaft ein. In Deutschland würde ein solcher Vorgang nach § 20 UmwStG ebenfalls nicht zu Buchwerten erfolgen können, da Deutschland das Besteuerungsrecht an der eingebrachten Betriebsstätte „verlieren“ würde (§ 20 Abs. 2 Nr. 3 UmwStG ist nicht erfüllt). Eine Besteuerung der stillen Reserven wäre die Folge, ohne dass die Möglichkeit eines Besteuerungsaufschubs bzw. einer Staffelung der Steuer analog § 4g EStG möglich wäre. Diese Rechtsfolge verstößt nach dem EuGH-Urteil gegen Unionsrecht.

➤ Steuerabzugsverpflichtung des Vergütungsschuldners bei inländischer Betriebsstätte des Vergütungsgläubigers

Der EuGH hat mit Urteil vom 19. Juni 2014 in den verb. Rs. Strojírny Prostějov (C-53/13) und ACO Industries Tábor (C-80/13) Folgendes entschieden:

Ist ein Unternehmen eines Vertragsstaats („Entleiher“) verpflichtet, Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen, wenn es Arbeitnehmer einsetzt, die bei einem Zeitarbeitsunternehmen eines anderen Mitgliedstaats („Verleiher“) angestellt sind, verstößt diese Verpflichtung dann gegen Unionsrecht, wenn der Verleiher über eine Zweigniederlassung im Staat des Entleihers verfügt. Gemäß § 50a Abs. 1 EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen in den in den Nr. 1 bis 4 der Vorschrift genannten Fallgruppen die Einkommensteuer im Wege des Steuerabzugs erhoben, während ein Steuerabzug bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht vorgesehen ist. Paragraph 50a EStG differenziert nicht dahingehend, ob der beschränkt Steuerpflichtige in Deutschland über eine Zweigniederlassung (Betriebsstätte) tätig wird. In Fällen, in denen Zahlungen, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterfallen, an eine inländische Betriebsstätte eines beschränkt steuerpflichtigen Vergütungsgläubigers zu leisten sind, ist der gesetzlich bislang vorgesehene Steuerabzug nach dem EuGH-Urteil damit unionsrechtswidrig (siehe auch Holthaus, ISR 2014, 280/281).

➤ Betriebsausgabenabzug bei Rechteüberlassungen

Die Einschränkung der Regelung in § 50a Abs. 3 EStG auf Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 EStG ist mit den unionsrechtlichen Anforderungen unvereinbar und muss grundsätzlich auch auf die Fälle des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG angewendet werden (vgl. BFH-Urteile vom 27. Juli 2011 – Az. I R 32/10, vom 25. April 2012 – Az. I R 76/10). Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH muss der unionsrechtlich geforderte Rechtszustand sich aus dem Gesetz ergeben. Das im Anschluss an die genannten BFH-Urteile ergangene BMF-Schreiben vom 17. Juni 2014 (BStBl. I 2014, 887) genügt hierfür nicht (vgl. beispielsweise den Beschluss der EU-Kommission vom 22. März 2012, IP/12/283, Klage gegen Deutschland zu erheben, weil das BMF-Schreiben vom 28. März 2011, BStBl. I 2011, 300, nicht geeignet war, die Vertragsverletzung zu beseitigen, welche durch den gesetzlichen Ausschluss ausländischer EU-Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland von den Vorteilen der Organschaft verursacht wurde).

➤ Sonstiger kurzfristiger Änderungsbedarf

Der sich aus den EuGH-Urteilen in der Rs. Hornbach-Baumarkt (C-382/16) zu § 1 AStG und in den verb. Rs. Deister Holding und Juhler Holding (C-504/16 und C-613/16) sowie dem Beschluss in der Rs. GS (C-440/17) zu § 50d Abs. 3 EStG ergebende gesetzgeberische Änderungsbedarf sollte zeitnah in gesonderten Gesetzgebungsvorhaben umgesetzt werden. Wir regen mit Blick auf die EuGH-Urteile vom 12. Juni 2018 in der Rs. Bevola und Jens Trock

(C-650/16) und vom 4. Juli 2018 in der Rs. NN AS (C-28/17) an, eventuellen gesetzgeberischen Handlungsbedarf zur rechtssicheren Bestimmung, unter welchen Umständen vom Vorliegen sog. finaler Verluste auszugehen ist, zu überprüfen.

Umsatzsteuer

➤ Anpassung bei den Reiseleistungen erforderlich (§ 25 UStG)

Aufgrund des EuGH Urteils vom 8. Februar 2018 (Az. C-380/16 Kommission/Deutschland) sollte eine Anpassung des § 25 UStG erfolgen. Der EuGH hat gerügt, dass § 25 UStG ausschließlich auf Reiseleistungen an Nichtunternehmer beschränkt ist. Der BFH (Urteil vom 13. Dezember 2017 – Az. XI R 4/16) verweist auf die direkte Anwendbarkeit des Unionsrechtes. Auch unser Nachbarland Österreich hat bereits reagiert, da auch Österreich ursprünglich eine Beschränkung der Sonderregelungen für Reiseleistungen auf B2C-Umsätze hatte. Ende 2015 wurde daher beschlossen, den § 23 öUStG mit Wirkung ab 1. Januar 2017 entsprechend anzupassen. Das Inkrafttreten wurde allerdings verschoben auf den 1. Mai 2019.

➤ Anpassung bei den Kostenteilungsgemeinschaften erforderlich (§ 4 Nr. 14d UStG)

Deutschland hat die unionsrechtliche Steuerbefreiungsnorm für sog. Kostengemeinschaften in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG nur sehr eingeschränkt umgesetzt. Der Gesetzgeber ist aufgrund der EUGH-Rechtsprechung vom 21. September 2017 in den Rs. C-616/15 (Kommission/Deutschland), C-326/15 (DNB Banka) und C-605/15 (Aviva) aufgefordert die Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 14d UStG daher auf sämtliche gemeinwohlbezogenen Tätigkeiten i. S. v. Art. 132 MwStSystRL ausdehnen.

Investmentsteuerrecht

➤ Umfang der Einkünfte und Abkommensberechtigung von Investmentfonds (§ 6 InvStG)

Generell stellt sich die Frage, ob die beiden Abs. 1 und 2 des § 6 InvStG grundlegend überarbeitet werden sollten. So könnte an dieser Stelle geregelt werden, dass inländische Investmentfonds abkommensberechtigt sind, sich also auf ein Doppelbesteuerungsabkommen berufen können. Sie könnten sich dann auf die Geltendmachung etwaiger Quellensteuerermäßigungs- oder Quellensteuererstattungsansprüche auf der Basis eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen und diese Vorteile geltend machen.

Inländische Investmentfonds werden durch § 6 Abs. 1 Satz 1 InvStG per Fiktion den unbeschränkt Körperschaftsteuerpflichtigen als Zweckvermögen i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG zugeordnet. Diese Fiktion führt jedoch nicht dazu, inländischen Investmentfonds die „Ansässigkeit“ gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA zu versagen (vgl. auch Neumann, FR 2018, 451 (460)).



Allein der Umstand, dass sich der Umfang der sachlichen Steuerpflicht nicht am Universalitätsprinzip, sondern am Territorialitätsprinzip orientiert, rechtfertigt keine abweichende Sichtweise. Inländische Investmentfonds sind also „ansässig“ i. S. d. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA und können daher die Vorteile der Doppelbesteuerungsabkommen in Anspruch nehmen.

Wie vorstehend bereits ausgeführt, sollten jedoch mindestens die Einkünfte i. S. d. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. e EStG von der Körperschaftsteuer befreit werden.