

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin
ausschließlich per E-Mail an:
IWA2@bmf.bund.de

Düsseldorf, 12.07.2018

613/515

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018

Sehr geehrter Herr Sell,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit, zu dem Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018 (JStG 2018) vom 21.06.2018 Stellung nehmen zu können.

Mit dem Referentenentwurf sollen insbesondere notwendige Anpassungen an EU-Recht und EuGH-Rechtsprechung sowie die Umsetzung von Rechtsprechung des BVerfG und BFH erfolgen. Zum Teil halten wir die in dem Referentenentwurf vorgesehenen Maßnahmen für sachgerecht und dringend geboten (z.B. Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter bei Organschaften oder die Umsetzung der umsatzsteuerlichen EU-Gutschein-Richtlinie), zum Teil bestehen aber auch Bedenken gegen einige der geplanten Änderungen (z.B. die Veräußerung von Anteilen an ausländischen Immobiliengesellschaften oder die lediglich minimalinvasive Umsetzung des Beschlusses des BVerfG zu § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG).

Insgesamt enthält der Referentenentwurf nur gesetzgeberische Reaktionen auf von außen vorgegebenen Anpassungsbedarf; viel dringendere grundsätzliche Reformansätze für das Unternehmensteuerrecht, die proaktiv angegangen werden müssten, lässt er hingegen vermissen. Hierzu gehören unseres Erachtens zumindest die im Koalitionsvertrag angekündigten Maßnahmen

- zur Einführung einer steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung und
- zur Modernisierung der Hinzurechnungsbesteuerung.

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Zum vorliegenden Referentenentwurf nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

Zu Artikel 3 – EStG:

Zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc, Nr. 5 Buchst. e EStG-E – Veräußerung von Anteilen an ausländischen Immobiliengesellschaften

Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit sollte gesetzlich definiert werden, welcher Wertmaßstab für die Berechnung der Immobilienquote (50%-Wertgrenze) zugrunde zu legen ist. Die Neuregelung führt zudem zu zusätzlichem Verwaltungsaufwand.

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e, Doppelbuchst. cc, Nr. 5 Buchst. e EStG-E sollen künftig auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland) der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, wenn deren Anteilswert unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruht.

Weder der Gesetzentwurf noch die Gesetzesbegründung lassen erkennen, welcher Wertmaßstab für die Berechnung der Immobilienquote (50%-Wertgrenze) zugrunde zu legen ist (Buchwerte, Verkehrswerte etc.?). Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte eine gesetzliche Definition erfolgen.

Hinzu kommt, dass die Prüfung, ob die 50%-Wertgrenze überschritten wird und somit eine beschränkte Steuerpflicht dem Grunde nach besteht, u.E. zu einem erheblichen Verwaltungsaufwand auf Ebene der betroffenen Investoren führen kann. Zusätzlicher Aufwand entsteht etwa dadurch, dass die Werte nicht bloß auf den Veräußerungszeitpunkt, sondern für einen Zeitraum von 365 Tagen zu ermitteln sind. Besonders problematisch sind Fälle, die nahe an der 50%-Grenze liegen.

Die Neuregelung sieht zudem eine beschränkte Steuerpflicht unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters an der Immobiliengesellschaft vor. Abhängig von der maßgeblichen Ermittlungsmethode des Vermögenswertes könnte es insb. für Minderheitsgesellschafter schwierig oder sogar unmöglich sein, an die erforderlichen Informationen zu gelangen, die nur bei der Immobiliengesellschaft selbst vorliegen.

Zu § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 - 6 – neu EStG-E – Gewinnermittlung bei Gewinnen aus der Veräußerung von Immobilien

Die Wertveränderung von Wirtschaftsgütern, die mit inländischem unbeweglichem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sollte

Seite 3/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

nicht zu den Veräußerungseinkünften gehören. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f. Satz 6 – neu EStG-E sollte nicht eingeführt werden.

In § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 4 - 6 – neu EStG-E soll ein Gewinnermittlungsschema für die Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen gesetzlich normiert werden. Zu den Einkünften aus der Veräußerung von inländischem unbeweglichem Vermögen sollen künftig auch Wertveränderungen von Wirtschaftsgütern gehören, die mit diesem Vermögen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 6 – neu EStG-E).

Nach der Gesetzesbegründung soll sichergestellt werden (zu Gunsten des Steuerpflichtigen), dass Schuldzinsen für Verbindlichkeiten in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem inländischen unbeweglichen Vermögen im Inland abgezogen werden können (vgl. Begründung zum Referentenentwurf, S. 50, 2. Absatz). Unseres Erachtens ist dies bereits nach geltender Rechtslage der Fall. Zinsaufwendungen aus einem Darlehen zum Erwerb eines inländischen Grundstücks sind bei der Ermittlung der inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG abziehbar. Insoweit ist zwischen der Steuerverhaftung der Zinsen und der Steuerverhaftung der zugrundeliegenden Verbindlichkeit zu unterscheiden. Unseres Erachtens bezweckt die Gesetzesänderung vorrangig, den Ertrag aus dem Verzicht des Gläubigers auf die Rückzahlung eines Darlehens der beschränkten Steuerpflicht zu unterwerfen (vgl. Begründung zum Referentenentwurf, S. 50, 3. Absatz). Insoweit stellt die Gesetzesänderung ein Nichtanwendungsgesetz zum BFH-Urteil vom 07.12.2016 (I R 76/14) dar. Der BFH hatte entschieden, ein solcher Forderungsverzicht führe grundsätzlich nicht zu inländischen Einkünften.

Die Gesetzesänderung steht u.E. dem Objektsteuerprinzip des § 49 EStG entgegen und ist daher abzulehnen. Einkunftsquelle ist in den zugrundeliegenden Fällen die Vermietung und Verpachtung von inländischem unbeweglichem Vermögen und nicht die Wertänderungen eines (im Ausland) begebenen Darlehens.

Zu Artikel 6 - KStG:

Zu § 14 Abs. 2 KStG-E – Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter innerhalb einer Organschaft

§ 14 Abs. 2 KStG-E sieht eine Durchführungsfiktion für Gewinnabführungsverträge (GAV) vor, in denen für außenstehende Gesellschafter einer Organgesellschaft über den mindestens zugesicherten Fixbetrag i.S.d. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und diese auch geleistet werden.

Seite 4/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Die Neuregelung ist grundsätzlich zu begrüßen, da sie für betroffene Unternehmen in Anbetracht der unterschiedlichen Rechtsauffassungen von BFH (zuletzt Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15) und Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 20.04.2010) Rechtssicherheit schafft und aufgrund der vorgesehenen Anwendung in allen offenen Fällen einen Bestandsschutz für bestehende Organschaften gewährleistet. Dennoch wirft der Referentenentwurf einige Fragen und Unklarheiten auf:

Zu § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG-E – Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung

Jede Form der Erfüllung der Ausgleichsverpflichtung – nicht nur die Zahlung – sollte anerkannt werden, damit der ganze Gewinn steuerlich als abgeführt gilt.

Allein die Vereinbarung der (zusätzlichen) Ausgleichszahlung reicht für eine steuerliche Anerkennung nach der Entwurfsfassung nicht aus. Die Ausgleichszahlung muss nach dem Wortlaut des § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG-E auch tatsächlich gezahlt werden („vereinbart und geleistet“). Es sollte aber nicht nur die Zahlung, sondern – entsprechend der in der Praxis anerkannten Durchführungswege bei der Gewinnabführung bzw. Verlustübernahme – jede Form der Erfüllung der (bilanziellen) Ausgleichsverpflichtung anerkannt werden, z.B. durch Aufrechnung oder Novation. Dies würde dann auch dem steuerlichen Erfordernis der tatsächlichen Durchführung des GAV entsprechen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG).

Zu § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E – Obergrenze für die Ausgleichszahlung

Auf eine Obergrenze für die Ausgleichszahlung sollte verzichtet werden. Zumindest sollte klargestellt werden, auf welche Werte sich die Komponenten zu Berechnung der Obergrenze konkret beziehen.

Für die steuerliche Anerkennung von Ausgleichszahlungen bestimmt § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E als weitere Voraussetzung eine Obergrenze. Sie dürfen „den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres“ nicht übersteigen.

Nach derzeitiger Verwaltungsauffassung besteht eine vergleichbare Obergrenze nicht (vgl. BMF-Schreiben v. 20.04.2010 und v. 13.09.1991). Dies erscheint auch sachgerecht. In der Praxis kann durchaus auch ein höherer Anteil notwendig sein, damit der Minderheitsgesellschafter dem Gewinnabführungsvertrag zustimmt. Daher sollte u.E. auf eine Obergrenze verzichtet werden.

Zudem ist unklar, ob der Berechnung der (handelsrechtliche) Gewinn der Organgesellschaft vor der Gewinnabführung zugrunde gelegt werden soll. Zur

Seite 5/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Vermeidung von Rechtsunsicherheiten sollte dies im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens klargestellt werden.

Zu § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E – Sog. Kaufmannstest

Der sog. Kaufmannstest ist grundsätzlich nicht notwendig. Zudem ist sein Wortlaut zu unbestimmt, sodass sein Anwendungsbereich zumindest stark eingeschränkt werden sollte, um zusätzliche Rechtsunsicherheit zu vermeiden.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E muss der über den Mindestbetrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet“ sein (sog. Kaufmannstest).

Diese zusätzliche Voraussetzung ist angesichts der Obergrenze des § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E u.E. nicht notwendig, da ein Betrag, der dem fiktiven Gewinnanteil entspricht, die Anforderung des Kaufmannstests erfüllt. Des Weiteren ist die Verhandlung einer Ausgleichszahlung an einen außenstehenden Gesellschafter durch gegensätzliche Interessen geprägt, was einer wirtschaftlichen Begründung genügen sollte. Damit unterscheidet sich § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E grundsätzlich von der wortgleichen Regelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG zur Bildung von Gewinnrücklagen bei der Organgesellschaft und ist auch daher entbehrlich.

Darüber hinaus ist die Formulierung des Kaufmannstests zu unbestimmt und eröffnet einen weiten Diskussionspielraum, ähnlich der wortgleichen Regelung in § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 KStG. Nach den Erfahrungen unserer Mitglieder wird aufgrund der unklaren Formulierung in der Praxis von dieser Möglichkeit nur wenig Gebrauch gemacht, um Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu vermeiden.

§ 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E wäre hingegen allenfalls als Öffnungsklausel sinnvoll, soweit die Ausgleichszahlung den Betrag i.S.d. Satz 2 übersteigt. Grundsätzlich gilt, dass jede gewählte Ausgleichszahlung den sog. Kaufmannstest erfüllen sollte, sofern die Vereinbarung mit einem („echten“) außenstehenden Gesellschafter geschlossen wird. Der Kaufmannstest sollte u.E. daher nur einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich haben. In der gegenwärtigen Entwurfsfassung führt dieser sog. Kaufmannstest letztlich vor allem zu neuer Rechtsunsicherheit.

Zu § 34 Abs. 6 Satz 1 – neu KStG-E – Aussetzung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG

Die Reaktion des Gesetzgebers auf den Beschluss des BVerfG vom 29.03.2017 (2 BvL 6/11), § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auf schädliche

Seite 6/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Beteiligungserwerbe, die nach dem 31.12.2007 und vor dem 01.01.2016 stattgefunden haben, nicht anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 1 – neu KStG-E), ist minimalinvasiv und geht unseres Erachtens nicht weit genug. Eine umfassende Neuregelung der Verlustabzugsbeschränkung nach § 8c KStG i.V.m. der Regelung für einen fortführungsgebundenen Verlustvortrag nach § 8d KStG halten wir für dringend geboten.

Die Anwendung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in dem Zeitraum auszusetzen, für den die Verfassungswidrigkeit festgestellt wurde, entspricht gerade den gerichtlichen Anforderungen. Ohne eine solche gesetzliche Regelung bis zum 31.12.2018 würde am 01.01.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens die Nichtigkeit von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG eintreten.

Das BVerfG hat in seinem Beschluss offengelassen, ob durch die Einführung des § 8d KStG mit Wirkung zum 01.01.2016 der Anwendungsbereich des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG hinreichend eingeschränkt wird, um den Anforderungen des Art. 3 GG zu genügen. Der vorliegende Referentenentwurf zeigt jedoch, dass das BMF offenbar davon ausgeht, dass durch § 8d KStG die Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab dem 01.01.2016 wiederhergestellt sei.

Diese Auffassung teilen wir nicht. Das BVerfG hat festgestellt, dass die Grenzen einer zulässigen Typisierung überschritten sind, wenn zur Erfassung unerwünschter Steuergestaltungen allein an die Übertragung eines Anteils von mehr als 25% angeknüpft wird. Hieran ändert grundsätzlich auch die Einführung des § 8d KStG nichts. Der Gesetzgeber hat mit § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG weiterhin keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Regelung gewählt. Überdies sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8d KStG derart eingeschränkt, dass der Anwendungsbereich der Vorschrift in der Praxis vernachlässigbar gering ist. Insofern ist für die Mehrheit der Fälle schädlicher Beteiligungserwerbe i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG auch ab dem 01.01.2016 weiterhin allein das Merkmal der Beteiligungshöhe von über 25% ausschlaggebend. Vor diesem Hintergrund halten wir es für zweifelhaft, ob § 8d KStG ausreicht, um die Verfassungsmäßigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab dem 01.01.2016 sicherzustellen. In jedem Fall sollte der Auftrag des BVerfG zur Neuregelung des § 8c KStG zum Anlass genommen werden, auch die Vorschrift des § 8d KStG zu überarbeiten und kumulativ in die Vorschrift des § 8c KStG zu integrieren.

Es ist grundsätzlich sachgerecht, den Untergang der Verlustvorträge nicht nur von einem schädlichen Anteilserwerbsvorgang abhängig zu machen, sondern zusätzlich von einem Wechsel in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft selbst. Der Grundgedanke des § 8d KStG ist daher richtig und sollte auch nicht

Seite 7/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

aufgegeben werden. § 8d KStG wirft aber eine Reihe von praktischen Problemen auf, die wir bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Einführung des § 8d KStG (Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften) vorgetragen haben:

Die Regelung des § 8d KStG ist ungeeignet, ein Überschießen von § 8c KStG auf nicht missbräuchliche Fälle zu vermeiden, weil das Tatbestandsmerkmal der Unterhaltung „desselben Geschäftsbetriebs“ (§ 8d Abs. 1 Satz 2 f. KStG) als Voraussetzung für den Erhalt des Verlustvortrags viel zu eng gefasst ist. Unklar bleibt, wie sich der Begriff des Geschäftsbetriebs in § 8d KStG von den in § 16 EStG verwendeten Begriffen „Betrieb“ und „Teilbetrieb“, von dem Begriff des „eingerichteten Geschäftsbetriebs“ in § 8 AStG sowie von dem Begriff „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sowie § 14 AO unterscheidet.

§ 8d KStG sanktioniert wirtschaftlich sinnvolle Entscheidungen bei der Fortführung des Geschäftsbetriebs nach einem Anteilseignerwechsel, wenn die Körperschaft dadurch Gefahr läuft, den Verlustvortrag zu verlieren. So sind z.B. Organträgerstellungen im bis zu vierjährigen Beobachtungszeitraum vor der § 8c-Transaktion und in den Folgejahren schädlich. Gleiches gilt für die Mitunternehmerstellung der betroffenen Körperschaft. Damit ist die Vorschrift gerade für die Start-up-Fälle, für die sie gedacht ist, ungeeignet, weil es hier nach dem Einstieg neuer Investoren einer besonderen Flexibilität bedarf.

§ 8d KStG ist zudem, da die Vorschrift derzeit ersichtlich auf sehr spezielle Fälle zugeschnitten ist, einem erheblichen beihilferechtlichen Risiko ausgesetzt.

Diese Schwächen des § 8d KStG sollten im Rahmen einer umfassenden Neukonzeptionierung des § 8c KStG ebenfalls angegangen und in die Neuregelung integriert werden.

Es ist nachvollziehbar, dass zum jetzigen Zeitpunkt der Ausgang des noch anhängigen Verfahrens beim BVerfG zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (2 BvL 19/17) abgewartet werden soll, bevor weitergehende Änderungen an § 8c KStG vorgenommen werden. Spätestens danach sollte die Reform der Verlustabzugsbeschränkung unter Berücksichtigung der aufgezeigten Kritikpunkte jedoch zügig angegangen werden.

Zu § 34 Abs. 6b – neu KStG-E – Keine rückwirkende Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG

§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 20.02.2013 (BGBl. I S. 285) ist laut ursprünglicher Anwendungsvorschrift auf alle noch offenen Fälle anzuwenden, also auch rückwirkend. Diese

Seite 8/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Rückwirkungsproblematik sollte beseitigt werden, indem in § 34 KStG ein neuer Abs. 6b eingefügt wird:

„(6b) § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 20.02.2013 ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2013 anzuwenden.“

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen einer der deutschen Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person entsprechenden Besteuerung berücksichtigt werden. Ursprünglich beschränkte sich die Vorschrift in einer Vorgängerfassung nur auf das negative Einkommen des Organträgers. Durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.03.2013 wurde das Verbot der doppelten Verlustnutzung aber mit der Aufgabe des doppelten Inlandsbezugs bei der Organgesellschaft auch auf Organgesellschaften ausgedehnt. Diese Neufassung ist in allen noch nicht bestandskräftigen Fällen anzuwenden (§ 34 Abs. 9 Nr. 8 KStG a. F.).

Unseres Erachtens bestehen gegen die rückwirkende Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Diese hatten wir bereits im Rahmen des damaligen Gesetzgebungsverfahrens vorgebracht und sie gelten unverändert fort.

Die rückwirkende Anwendung zu beseitigen, würde zu einem deutlichen Bürokratieabbau führen und zudem im Einklang mit dem Ziel des JStG 2018 stehen, Anpassungen aufgrund von vorangegangenen Gesetzgebungsverfahren vorzunehmen (vgl. Begründung zum Referentenentwurf, S. 1):

Unternehmen werden durch die rückwirkende Anwendung in langwierige, teure Rechtsbehelfsverfahren bzw. Klagen getrieben. Damit gehen in solchen Fällen, bei denen die Anwendung der Vorschrift für Veranlagungszeiträume vor 2013 betroffen ist, signifikante Verzögerungen laufender Betriebsprüfungen einher.

Aus den lange laufenden Verfahren entstehen erhebliche Finanzierungsunsicherheiten für große Standortgemeinden, die sich aus potentiellen Zinsforderungen jener Steuerpflichtigen ergeben können, die die Steuer zunächst bezahlen und bei Obsiegen vor dem BVerfG eine Erstattung mit Zinsen erwarten können, was für diese Gemeinden zu Existenzproblemen führen kann.

Eine Korrektur der Anwendungsregelung zu dieser Norm steht überdies im Einklang mit dem Koalitionsvertrag, wonach eine Beschleunigung von Betriebsprüfungen und Veranlagungen angestrebt wird. Denn vor allem bei vielen

Seite 9/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Großunternehmen ist die Vorschrift durchaus relevant, da die Betriebsprüfungen diese Zeiträume vielfach noch umfassen.

Schließlich soll es dem Vernehmen nach Bundesländer geben, in denen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG gar nicht angewendet wird. Zumindest im Bereich der Rückwirkung würde damit ein bundeseinheitliches Vorgehen sichergestellt und die Einheitlichkeit der Rechtsordnung wiederhergestellt.

Zu Artikel 9 – UStG:

Zu § 3 Abs. 13 bis 15 UStG-E: Umsetzung der sog. Gutschein-Richtlinie

Zu § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG-E – Definition von Einzweck-Gutscheinen

Die Definition von Einzweck-Gutscheinen ist noch nicht hinreichend konkret und bedarf insbesondere in Fällen von Umsatzsteuerbefreiungen noch einiger Klarstellungen.

Ein Einzweck-Gutschein ist ein Gutschein i.S.d. § 3 Abs. 13 UStG-E, bei dem der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diese Umsätze geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins feststehen (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG-E).

Unklar ist, in welchen Fällen ein Einzweck-Gutschein anzunehmen ist, insbesondere unter welchen Voraussetzungen die geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins bereits feststeht.

Unseres Erachtens handelt es sich nicht um einen Einzweck-Gutschein, wenn aufgrund besonderer Bedingungen des Gutscheins feststeht, dass eine Einlösung des Gutscheins ausschließlich in Fällen erfolgen kann, in denen die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung vorliegen. Wollte man in diesen Fällen gleichwohl von einem Einzweck-Gutschein ausgehen, darf das nicht dazu führen, dass Steuerbefreiungen allein deshalb leerlaufen, weil erforderliche Nachweise zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins noch nicht erbracht werden können.

Demnach wäre beispielsweise von einem Einzweck-Gutschein selbst dann nicht auszugehen, wenn der Gutschein nur eingelöst werden kann, falls die Voraussetzungen – einschließlich der erforderlichen Nachweise – einer innergemeinschaftlichen Warenlieferung bei der späteren Erbringung vorliegen. Denn in diesen Fällen kann der Nachweis einer grenzüberschreitenden Warenbewegung mangels Warenbewegung im Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheins noch nicht erbracht werden. Es wäre nicht sachgerecht, dies so zu werten, als stehe die Steuer nur deshalb bereits fest, weil die Erbringung des Nachweises tatsächlich noch unmöglich ist.

Seite 10/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Falls in diesen Fällen gleichwohl ein Einzweck-Gutschein anzunehmen sein soll, sind ergänzend vereinfachte Nachweisanforderungen gesetzlich zu regeln, die in der Praxis im Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheins erfüllbar sind. Gleiches gilt bspw. für mögliche Auswirkungen auf die Zusammenfassende Meldung.

Zu § 3 Abs. 14 Satz 2 ff. UStG-E – Verhältnis zu unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG

Wir regen eine Klarstellung an, dass die Fiktionen des § 3 Abs. 14 Satz 2 ff. UStG-E zur Lieferung des Gegenstands oder Erbringung der sonstigen Leistung und § 3 Abs. 1b und 9a UStG zur unentgeltlichen Wertabgabe nicht kumulativ zur Anwendung kommen.

Aufgrund der systematischen Stellung des § 3 Abs. 14 UStG-E in § 3 UStG wäre in Fällen einer unentgeltlichen Abgabe von Einzweck-Gutscheinen die zusätzliche Fiktion der Entgeltlichkeit aufgrund von § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG nicht ausgeschlossen. Es wäre nicht sachgerecht, die Umsatzbesteuerung einer evtl. späteren unentgeltlichen Wertabgabe bei Einlösung von Einzweck-Gutscheinen zeitlich auf die unentgeltliche Übertragung des Gutscheins vorzuziehen. Denn in diesen Fällen fehlt es noch an einer tatsächlichen Wertabgabe aus dem Unternehmen des Steuerpflichtigen, die nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG den Anknüpfungspunkt für die Besteuerung bei Unentgeltlichkeit darstellt.

Wollte man diesen Anknüpfungspunkt gleichwohl auch durch § 3 Abs. 14 UStG-E fingieren, liefe dies Grundprinzipien der Umsatzsteuer entgegen. Die Umsatzsteuer knüpft an tatsächliche Verkehrsvorgänge, nicht an eine bloße Fiktion von Leistung und Gegenleistung an. Wird ein unentgeltlich übertragener Einzweck-Gutschein nicht eingelöst, wird besonders deutlich, dass eine Umsatzbesteuerung weder gerechtfertigt ist noch dem Neutralitätsgrundsatz genügt.

Zu § 3 Abs. 14 Satz 4 UStG-E – Ergänzende Regelung zur Steuerentstehung in § 13 UStG

Wir regen an, klarstellend in § 13 UStG zu regeln, dass in Fällen des § 3 Abs. 14 Satz 4 UStG-E die Steuer im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der im Einzweck-Gutschein bezeichneten Leistung entsteht.

Erbringt ein anderer Unternehmer als der Aussteller, der den Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat, bei späterer Einlösung die im Gutschein bezeichnete Leistung, wird dieser andere Unternehmer so behandelt, als habe er die Leistung an den Aussteller erbracht (§ 3 Abs. 14 Satz 4 UStG-E). Dies führt zu einer kommissionsähnlichen Leistungskette bei der Einlösung von Einzweck-Gutscheinen. Sachgerecht erscheint, dass die Umsatzsteuer auf die durch § 3 Abs. 14 Satz 4 UStG-E fingierte Leistung dieses Unternehmers an den

Seite 11/11 zum Schreiben vom 12.07.2018 an Herrn MD M. Sell, BMF

Aussteller bei Einlösung des Einzweck-Gutscheins entsteht. Für Kommissionsgeschäfte ist es Auffassung der Finanzverwaltung, dass eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer vorliegt (vgl. A 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE; BFH v. 25.11.1986, V R 102/78, BStBl. II 1987, S. 278).

Zu § 25 UStG – Überarbeitung der europarechtswidrigen Besteuerung von Reiseleistungen § 25 UStG

Mit Urteil vom 08.02.2018 – C-380/16, Kommission/Deutschland hat der EuGH entscheiden, dass die Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG europarechtswidrig ist. Die Vorschrift sollte an die Rechtsprechung angepasst werden.

Nach dem EuGH-Urteil hat Deutschland gegen seine Verpflichtungen aus Art. 73 sowie den Art. 306 - 310 MwStSystRL verstoßen, indem es Reiseleistungen, die gegenüber Steuerpflichtigen erbracht werden, die sie für ihr Unternehmen nutzen, von der Mehrwertsteuer Sonderregelung für Reisebüros ausschließt und indem es Reisebüros, soweit diese Sonderregelung auf sie anwendbar ist, gestattet, die Mehrwertsteuerbemessungsgrundlage pauschal für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen zu ermitteln.

Bislang haben weder der Gesetzgeber noch die Finanzverwaltung auf das Urteil reagiert. Der BFH verweist in seinem Urteil vom 13.12.2017 (IX R 4/16) lediglich auf die direkte Anwendbarkeit des Unionsrechts. Dies ist jedoch u.E. nicht ausreichend, um Rechts- und Planungssicherheit für die Praxis herzustellen. Es besteht daher dringender gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Da es sich hierbei um eine notwendige Anpassung an EuGH-Rechtsprechung handelt, die laut Begründung des Referentenentwurfs vordringliches Ziel des JStG 2018 sein soll (vgl. S. 1), sollte eine entsprechende Änderung des § 25 UStG noch aufgenommen werden.

Wir wären dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen in den weiteren Beratungen für das anstehende Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen. Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Marita Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht



Dr. Sonja Halverscheid, StB
Stellv. Fachleiterin Steuern