

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internethandel und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucks. 19/4455)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Technische Universität Kaiserslautern)

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit einer gewissen Regelmäßigkeit ergibt sich im Steuerrecht Änderungsbedarf abseits steuerpolitischer Großprojekte. Mit einem sogenannten Omnibusgesetz werden derartige steuerliche Änderungen üblicherweise umgesetzt. Das BMF veröffentlichte am 25.06.2018 den Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 2018. Auf ca. 87 Seiten wurde dargelegt, welche „noch in diesem Jahr fachlich gebotenen und zwingend notwendigen Rechtsänderungen im Steuerrecht“ umzusetzen seien. Es fiel auf, dass seit langer Zeit einmal wieder ein Jahressteuergesetz auch so heißen durfte. Dieser Titel mag zwar vielleicht nicht wohlklingend sein, vermittelt gleichwohl aber zutreffend, was mit einem solchen Gesetz letztendlich erreicht werden soll.

Am 01.08.2018 beschloss das Kabinett den Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internethandel und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Inhaltlich basierte dieser Regierungsentwurf auf dem Referentenentwurf eines JStG 2018, allerdings nun unter geändertem Namen. Die Kabinettsvorlage begründete diese Umfirmierung wie folgt: „Es erfolgte eine Umbenennung des Gesetzes von ‚Jahressteuergesetz 2018‘ in ‚Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internethandel und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften‘, um die umsatzsteuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit elektronischen Marktplätzen besonders hervorzuheben.“ Es ist unbenommen, dass dieser Aspekt in dem vorliegenden Gesetz auch angesprochen wird. Allerdings entfällt ein Großteil der fiskalischen Wirkungen auf die Förderung der E-Mobilität. **Vor diesem Hintergrund darf kritisch hinterfragt werden, inwieweit eine Umfirmierung des Gesetzentwurfes notwendig war. Ein „gutes Steuergesetz“ ist letztendlich auch immer das Ergebnis eines dynamischen Prozesses, welcher aktiv auch Veränderungen in der Anwendung steuerrechtlicher Regelungen berücksichtigt.**

2. Einkommensteuerliche Änderungen des Gesetzentwurfs

2.1. Betriebliche Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG)

Mit dem vorliegenden Gesetz soll eine Änderung des § 3 Nr. 34 EStG bewirkt werden. Hintergrund ist eine bereits vollzogene Änderung im Präventionsgesetz. Mit dem Präventionsgesetz vom 17.05.2015 wurde u.a. ein Zertifizierungsverfahren für individuelle Maßnahmen der verhaltensbezogenen Prävention eingeführt. **Hierdurch sollten eine Sicherstellung der Qualität und eine Förderung der Wirksamkeit von Leistungen zur primären Prävention erfolgen.**¹ Darüber hinaus wurde der bisherige § 20a SGB V zu § 20b SGB V. Die bisherige Regelung in § 3 Nr. 34 EStG zur steuerlichen

¹ Vgl. 18/4282, S. 24.

Förderung der betrieblichen Gesundheitsförderung verweist auf die (alten) Regelungen des SGB V. **Mit der Einführung eines Zertifizierungsverfahrens ergeben sich auch (mittelbar) Änderungen im Bereich von § 3 Nr. 34 EStG.** Dieser Umstand ergibt sich bereits aus den (historischen) Unterlagen zu dem Präventionsgesetz:²

„Mit der Einführung eines für alle Krankenkassen einheitlichen Zertifizierungsverfahrens nach § 20 Absatz 5 Satz 1 SGB V und § 20b Absatz 1 Satz 2 SGB V entfallen die bislang erfolgenden Mehrfachprüfungen der Vereinbarkeit von Leistungen zur verhaltensbezogenen Prävention und zur betrieblichen Gesundheitsförderung mit den vom Spitzenverband Bund der Krankenkassen im so genannten „Leitfaden Prävention“ festgelegten Qualitätskriterien. Damit wird das Verfahren der Entscheidungsfindung der Krankenkassen über die Förderung von Leistungen zur verhaltensbezogenen Prävention nach § 20 Absatz 5 SGB V und von Leistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung nach § 20b Absatz 1 SGB V erheblich vereinfacht. Darüber hinaus erleichtert die vorgesehene Zertifizierung von Leistungen zur betrieblichen Gesundheitsförderung die Anwendung der Steuerfreibetragsregelung des § 3 Nummer 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Zertifizierte Präventionsangebote genügen hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des neuen § 20 Absatz 2 Satz 1 SGB V und erfüllen folglich die qualitativen Anforderungen des Steuerfreibetrags nach § 3 Nummer 34 EStG, so dass insoweit die bislang erforderliche Einzelfallprüfung durch die Finanzämter entfällt. Zudem trägt die ärztliche oder betriebsärztliche Präventionsempfehlung zur Vereinfachung der notwendigen Bedarfsprüfung des Einzelfalls durch die Krankenkassen bei.“

In der Kommentarliteratur ist strittig, inwieweit diese Änderungen bereits zu einer veränderten Rechtsanwendung für Leistungen im Sinne des § 3 Nr. 34 EStG geführt haben.³ Mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung sollen jedenfalls „nur“ jene Leistungen (verhaltensbezogene Prävention) begünstigt werden, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung, Zielgerichtetheit und Zertifizierung den Anforderungen der §§ 20, 20b SGB V entsprechen. Gegenüber der bisherigen Fassung wird das Wort „Zertifizierung“ neu eingefügt. Hierdurch könnte der Schluss gezogen werden, dass mit der Neuregelung eine Einschränkung der bisherigen Handhabung vollzogen wird.⁴

In der Literatur wird jedenfalls in Teilen die Auffassung vertreten, dass eine Zertifizierung nicht gefordert werden kann, sondern dass im Wege der Einzelfallprüfung durch das Finanzamt auch vergleichbare Leistungen anerkannt werden können.⁵ In Teilen der Kommentierungen wird sich hierbei auf ein Urteil des FG Bremen bezogen, welches allerdings vor der Änderung durch das Präventionsgesetz ergangen ist.⁶ In welcher Form und Intensität Einzelfallprüfungen in der

² Vgl. BT-Drucks. 18/4282, S. 26, Rechts- und Verwaltungsvereinfachung.

³ Vgl. Nacke, in: Kanzler/Kraft/Bäumli/Marx/Hechtner, EStG 3. Aufl. 2018, § 3 Nr. 34 EStG, Rz. 266; Hilbert, BB 2016, S. 870-872.

⁴ Anzumerken ist, dass ausweislich der Gesetzesbegründung die Zertifizierung von Maßnahmen zur verhaltensbezogenen Prävention künftig zwingend für die Anerkennung der Steuerbefreiung nötig ist. Andere Maßnahmen sollen nicht betroffen sein. Diese Klarstellung wurde gegenüber dem Referentenentwurf getroffen (vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 46). Neu Neuregelung gilt zukünftig ab dem 01.01.2019 (Artikel 16 Abs. 3).

⁵ Ross argumentiert, dass die Zertifizierung die Einzelfallprüfung ersetzt, gleichwohl neben zertifizierten Leistungen weiterhin vergleichbare Leistungen im Wege der Einzelfallprüfung anerkannt werden können. Vgl. Ross, in: Frotscher/Geurts, EStG, § 3 Nr. 34 EStG, Rz. 4.

⁶ Vgl. FG Bremen, Urteil vom 11.02.2016 – 1 K 80/15 (5).

Vergangenheit durch die Länder vollzogen wurden, kann an dieser Stelle nicht abschließend beurteilt werden.

Es ist allerdings anzumerken, dass spätestens mit Inkrafttreten der Änderungen durch das Präventionsgesetz eine stärkere (zentralisierte) Qualitätskontrolle durch ein Zertifizierungsverfahren gewollt wurde. Der Gesetzgeber hatte hierbei auch steuerliche Rückwirkungen gesehen. Vor diesem Hintergrund erscheint es schlüssig, dass durch eine Änderung von § 3 Nr. 34 EStG nun die beschriebene Intention des (historischen) Gesetzgebers auch im Steuergesetz (klarstellend) vollzogen wird.

Gleichwohl kann in Einzelfällen realiter eine Verschärfung der bisherigen Handhabung erfolgen, da diese bisher maßgeblich von Art und Umfang der Einzelfallprüfungen in den Ländern bestimmt wurde. Ferner kann nicht abschließend ergründet werden, inwieweit der historische Gesetzgeber mit Einführung des Zertifizierungsverfahrens im Hinblick auf die Anwendung des § 3 Nr. 34 EStG vergleichbare Leistungen (ohne Zertifizierung) im Wege einer Einfallprüfung weiterhin zulassen wollte.⁷

Eine Streichung des Wortes „Zertifizierung“ aus dem beabsichtigten Wortlaut kann m.E. nicht empfohlen werden. Gleichwohl bleibt infolge der dargestellten Rechtsunsicherheit zu diskutieren, inwieweit der Gesetzgeber weitere Nachweismöglichkeiten neben einer Zertifizierung anerkennen möchte, die die Erfüllung der qualitativen Anforderungen des Steuerfreibetrags erfüllen und zugleich die Intention des Präventionsgesetzes aufgreifen (stärkere Sicherstellung der Qualität der angebotenen Leistungen und Aspekte der Vereinfachung durch Abstellen auf eine Zertifizierung anstatt Einzelfallprüfung nach dem „Leitfaden Prävention“). In jedem Fall erscheint eine (isolierte) Einzelfallprüfung auf Ebene der Finanzverwaltung schwer administrierbar. Fraglich ist hierbei auch, inwieweit eine inhaltliche Prüfung zur angesprochenen Materie im SGB V (u.a. Leitfaden Prävention) auf Ebene der Finanzverwaltung zielgerichtet überhaupt zu leisten ist.

2.2. Dienstwagenbesteuerung (§ 6 Abs. 1 EStG-E)

Der Koalitionsvertrag sieht eine Änderung der Dienstwagenbesteuerung vor. So heißt es im Koalitionsvertrag: „Bei der pauschalen Dienstwagenbesteuerung werden wir für E-Fahrzeuge (Elektro- und Hybridfahrzeuge) einen reduzierten Satz von 0,5 Prozent des inländischen Listenpreises einführen.“⁸

Mit der beabsichtigten Änderung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG wird die im Koalitionsvertrag geschilderte Maßnahme umgesetzt. Die Gesetzesänderung geht allerdings insofern über die Regelung im Koalitionsvertrag hinaus, als dass auch eine Reduzierung des steuerpflichtigen Anteils bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode bewirkt wird.

⁷ Vgl. Vgl. BT-Drucks. 18/4282, S. 26, Rechts- und Verwaltungsvereinfachung. Der Gesetzesbegründung kann nur entnommen werden, dass zertifizierte Angebote in jedem Fall „die qualitativen Anforderungen des Steuerfreibetrags nach § 3 Nummer 34 EStG [erfüllen], so dass insoweit die bislang erforderliche Einzelfallprüfung durch die Finanzämter entfällt.“ Durch die Verwendung des Wortes „insoweit“ könnte angedeutet werden, dass in „weiteren“ Fällen ohne Zertifizierung eine Einzelfallprüfung weiterhin als zulässig angesehen werden soll.

⁸ Vgl. Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 07.02.2018, Zeilen 3519 bis 3521.

Technisch erfolgt die Umsetzung der 0,5%-Regelung durch eine Halbierung der Bemessungsgrundlage zur Bestimmung der jeweiligen steuerlichen Größen. Insofern findet die Reduktion sowohl bei der pauschalen Ermittlung (0,5%-Methode) als auch bei der Fahrtenbuchmethode statt (hier über eine Reduktion der AfA infolge halbiertes Anschaffungskosten bzw. über eine Halbierung der vergleichbaren Aufwendungen). **Es sollte sichergestellt werden, dass das BMF-Schreiben vom 04.04.2018 an die geänderten Gegebenheiten angepasst wird (Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer).**⁹

Die Änderung gilt für Elektrofahrzeuge bzw. Hybridelektrofahrzeuge, die zwischen dem 01.01.2019 und dem 31.12.2021 angeschafft werden. Innerhalb dieser Zeitspanne verdrängt diese Regelung den bisherigen pauschalen Abschlag für die Batteriesysteme.¹⁰ Da die Änderung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E aufgenommen wird, gilt die Reduktion auch für die weiteren einkommensteuerlichen Regelungen, die auf diese Norm verweisen (vgl. Geldwerter Vorteil für die Privatnutzung, Familienheimfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. erste Tätigkeitsstätte).

Die Neuregelung kann einen überschaubaren Beitrag zur Förderung der Elektromobilität leisten. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass gerade bei der Überlassung von Betriebsfahrzeugen an Arbeitnehmer häufig diese nur in Grenzen mitentscheiden können, welche konkreten (betrieblichen) Pkw angeschafft werden. Auch gilt es zu berücksichtigen, welches Angebot an entsprechenden Pkw derzeit herrscht. Vor diesem Hintergrund ist unklar, welche Breitenwirkung die Neuregelung überhaupt entfalten kann.

Darüber hinaus ist zu bedenken, dass in der Vergangenheit bei direkten Fördermaßnahmen zur Elektromobilität zusätzliche Maßnahmen getroffen wurden, so dass Pkw im höheren Preissegment nicht gefördert wurden.¹¹ Es wäre zu überlegen, eine ähnliche Beschränkung auch hier zu implementieren, auch wenn dies zusätzlichen Administrationsaufwand bedeutet. Ferner kann überlegt werden, die Neuregelung noch zielgerichteter auszugestalten, indem z.B. weitere Anforderungen an die Eigenschaften der Pkw zu stellen sind (z.B. Schadstoffausstoß nach § 3 Elektromobilitätsgesetz). Darüber hinaus ist auch zu erwähnen, dass die beabsichtigte Regelung keine ökonomischen Anreize setzt, bei der Anschaffung reiner Dienstfahrzeuge verstärkt auf Elektrofahrzeuge zu setzen. Dies könnte z.B. über weitere Vergünstigungen (z.B. Abschreibungsbedingungen) erreicht werden. Im Übrigen ist anzumerken, dass gerade die Pauschalregelung mit (bisher) 1% des Listenneupreises stark begünstigend wirkt.

2.3. Cum/Cum-Gestaltungen (§§ 44a, 44b, 45 EStG-E)

Das Gesetz sieht diverse Änderungen im Bereich der Gestaltungen mit Cum/Cum-Gestaltungen vor. Die Änderungen des § 45 EStG bewirken, dass neben der Erstattung auch die Anrechnung von Kapitalertragsteuer ausgeschlossen ist, sofern die Dividende an einen anderen als den Anteilseigner

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 04.04.2018, IV C 5 S 2334/18/10001.

¹⁰ Die Neuregelung ist ab einem Listenpreis von 14.000€ günstiger. Die bisherige Regelung sieht in 2019 einen maximalen Abzug von 7.000€ vor.

¹¹ Vgl. Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Umweltbonus) vom 29.06.2018, Begrenzung der Förderung auf 60.000€ Netto-Listenpreis.

ausgezahlt wird. Weiterhin wird eine Regelung analog zu § 36a EStG implementiert, so dass über die Abtretung von Dividendenscheinen § 36a EStG nicht umgangen werden kann.

Die Änderungen in §§ 44a, 44b EStG-E bewirken letztendlich, dass auch im Falle von steuerbefreiten Körperschaften die Regelungen des § 36a EStG Anwendung finden. Ein Absehen von der Pflicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer wird somit bei steuerbefreiten Körperschaften durchbrochen, wenn die Kapitalerträge 20.000€ übersteigen und die Mindesthaltedauer nicht erfüllt wurde. In einem solchen Fall kann der Gläubiger aber eine Erstattung beantragen, wenn kein Fall des § 36a EStG vorliegt. Insofern kann gegenüber dem Finanzamt nachgewiesen werden, dass keine Cum/Cum-Gestaltung vorliegt.

Die vorgeschlagenen Regelungen sind zu begrüßen, da sie auf mögliche Problemfälle reagieren, in denen die bisher implementierten Regelungen zur Verhinderung von Cum/Cum-Gestaltungen umgangen werden könnten. Im Bereich der steuerbefreiten Körperschaften verweist die Gesetzesbegründung darauf, dass entsprechende Fälle bereits vorlagen.¹² Vor diesem Hintergrund ist es geboten, die Missbrauchsabwehr im Sinne des § 36a EStG auszuweiten.

3. Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG-E)

Die Zuordnung des Besteuerungsrechts nach Artikel 13 Abs. 4 OECD-MA hat mit der Überarbeitung des OECD-MA 2017 eine Änderung erfahren. Gewinne, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus der Veräußerung von Anteilen oder vergleichbaren Rechten, wie Beteiligungen an einer Personengesellschaft oder einem Trust bezieht, können im anderen Vertragsstaat (Belegenheitsstaat) besteuert werden, wenn zu irgendeinem Zeitpunkt in den 365 Tagen vor der Veräußerung der Wert dieser Anteile oder der vergleichbaren Rechten zu mehr als 50% unmittelbar oder mittelbar auf unbeweglichem Vermögen beruht, das im anderen Vertragsstaat belegen ist. Neu ist u.a. das Abstellen auf eine Zeitspanne von 365 Tagen. Eine entsprechende Regelung findet sich auch in Artikel 9 Abs. 4 MLI. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird Deutschland bei zukünftigen Verhandlungen entsprechende Regelung zur Grundlage seiner Verhandlungen machen.¹³

Die Zuweisung des Besteuerungsrechts an Deutschland als Belegenheitsstaat über DBA kann nur dann greifen, wenn diesbezüglich ein Besteuerungstatbestand in § 49 EStG existiert. Ein solcher liegt bisher in den Fällen nicht vor, in denen die Immobiliengesellschaft Sitz oder Geschäftsleitung nicht im Inland hat. **Die vorgesehene Änderung in § 49 Abs. 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG-E weitet das Besteuerungsrecht Deutschlands in dem vorgenannten Sinne aus.¹⁴** Demnach unterliegen Anteilsveräußerungen im Bereich des § 17 EStG der Besteuerung, wenn der Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50% auf inländischem unbeweglichem Vermögen beruht. Der Ort der Geschäftsleitung oder der Sitz im Inland müssen nun nicht mehr vorliegen.

¹² Vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 47.

¹³ Vgl. BT-Drucks. 19/4455, S. 48.

¹⁴ Korrespondierend soll eine Änderung in § 34d Nr. 4 Buchstabe b EStG-E aufgenommen werden.

Die Neuregelung ist insgesamt zu begrüßen, da sie im Einklang mit der von Deutschland praktizierten Abkommenspolitik steht.¹⁵ Positiv ist ferner zu werten, dass gegenüber dem Referentenentwurf „nur“ noch jene Fälle aus dem Anwendungsbereich des § 17 EStG erfasst werden.

Die Neuregelung führt vermutlich ökonomisch zu keiner steuerlichen Mehrbelastung für den beschränkt Steuerpflichtigen, wenn die deutsche Steuer im Wege der Anrechnung im Ausland berücksichtigt wird. Allerdings kommt es zu einer Verschiebung von Steuersubstrat zugunsten Deutschlands.

Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass zukünftig die Anwendung der Regelung zu neuen administrativen Hürden führt, dies vor allem für Minderheitsgesellschafter. Dies gilt insbesondere für die konsolidierte Betrachtung der 50%-Quote (unmittelbar und mittelbar). **Da die Änderung im Zusammenhang mit den Arbeiten zu dem Action Plan 6 steht, erscheint es gleichwohl geboten, die vorgeschlagenen Änderungen umzusetzen.**

Das Abstellen auf einen Vergleich der Buchwerte zur Ermittlung der relevanten Quote erscheint m.E. sachgerecht, um weitere zusätzliche administrative Hürden zu vermeiden, auch wenn im internationalen Kontext ein Vergleich von Marktwerten üblich ist. Darüber hinaus ist anzumerken, dass die Regelung eher die Personengruppe der natürlichen Personen trifft (Anwendungsbereich von § 17 EStG). Im Bereich der Besteuerung von Kapitalgesellschaften erfolgt weiterhin eine komplette Steuerbefreiung entsprechender Gewinne (ohne Anwendung einer 5%tigen „Strafe“ nach § 8b Abs. 3 KStG). Weiterhin ist anzumerken, dass einige DBA höhere Quoten als 50% vorsehen.¹⁶ Abzuwarten bleibt überdies, inwieweit bei einer gegebenen beschränkten Steuerpflicht der Einbehalt der Kapitalertragsteuer administrativ möglich sein wird.

Durch die beabsichtigte Anwendungsregelung in § 52 Abs. 45a EStG-E erfolgt eine Steuerverstrickung erst für Veräußerungsakte nach dem 31.12.2018, wobei hier dann auch nur auf die nach diesem Zeitpunkt entstandenen Veräußerungsgewinne abgestellt wird. Dies dürfte m.E. verfassungsrechtlich unbedenklich sein.

4. Körperschaftsteuerliche Änderungen des Gesetzentwurfs

4.1. Suspendierung der Verlustuntergangsregelung nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für die Jahre 2008 bis 2015

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hatte mit Beschluss vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, entschieden, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG mit dem Grundgesetz unvereinbar ist, soweit bei der unmittelbaren Übertragung innerhalb von fünf Jahren von mehr als 25% des gezeichneten Kapitals an einer Kapitalgesellschaft an einen Erwerber (schädlicher Beteiligungserwerb) insoweit die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht

¹⁵ Ferner ist anzumerken, dass die Maßnahmen im Zusammenhang mit dem BEPS Projekt stehen. Vgl. z.B. OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6, Rz. 41-44 sowie OECD (2017), Model Tax Convention of Income and on Capital, Condensed Version vom 21.11.2017, Kommentierung zu Artikel 13 Abs. 4, Rz. 41-44.

¹⁶ Vgl. Artikel 13 Abs. 2 DBA Singapur, Artikel 13 Abs. 2 DBA Niederland.

genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar sind. **Angesprochen sind demnach jene Fälle, in denen bestehende Verluste quotial untergehen, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25% (bis 50%) des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden.** Nach Ansicht des BVerfG verstößt die Norm gegen den Gleichheitsgrundsatz. In der beschriebenen Fallkonstellation des Anteilserwerbs von mehr als 25% (bis 50%) könne nicht typisierend davon ausgegangen werden, dass eine „unzulässige“ bzw. nicht erwünschte Steuergestaltung vorläge (typischer Missbrauchsfall eines Mantelkaufs). **Das BVerfG hatte den Gesetzgeber verpflichtet, den festgestellten Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2018 rückwirkend zum Zeitpunkt der Einführung von (nunmehr) § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu beseitigen.** Komme er dieser Verpflichtung nicht nach, trete sonst am 01.01.2019 im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit rückwirkend die Nichtigkeit der entsprechenden Norm ein.

Der Gesetzgeber will dem Auftrag des BVerfG nun nachkommen, indem § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für die Zeiträume 2008 bis 2015 ersatzlos gestrichen wird (§ 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E). Diese Vorgehensweise ist zu begrüßen, obgleich andere Lösungen durchaus vorstellbar gewesen wären. Der Gesetzgeber würde insofern den Vorgaben des BVerfG folgen. Anzumerken ist allerdings, dass Beteiligungserwerbe vor dem 01.01.2016 (weiterhin) als Zählerwerbe für § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG gelten können. Derartige Zählerwerbe können dazu führen, dass (insgesamt) dann die Grenze von 25% (nach dem 31.12.2015) überschritten wird, so dass ein quotaler Verlustuntergang erfolgt.

Das BVerfG hatte sich explizit bei der Frage zur Vereinbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG mit dem Grundgesetz „nur“ auf die Jahre 2008 bis 2015 beschränkt. Mit der Einführung eines neuen § 8d KStG könnte möglicherweise der festgestellte Verstoß des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG (für die Zukunft) obsolet werden. Das BVerfG hat diese Fragestellung explizit offengelassen und bekundet:¹⁷

„Ob durch Einführung von § 8d KStG mit Wirkung vom 1. Januar 2016 der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG in einer Weise reduziert worden ist, dass die Norm nunmehr den Anforderungen von Art. 3 Abs. 1 GG genügt, bedarf gesonderter Betrachtung, weil der Gesetzgeber damit für den Verlustabzug nicht mehr ausschließlich auf einen Anteilseignerwechsel abstellt, sondern daneben der Fortführung desselben Geschäftsbetriebs maßgebliche Bedeutung beimisst. Sie ist deshalb nicht mehr ohne Weiteres aus denselben Gründen mit dem Grundgesetz unvereinbar wie vor dem Inkrafttreten von § 8d KStG, so dass eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung über diesen Zeitpunkt hinaus nach § 78 Satz 2 BVerfGG (i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) nicht in Betracht kommt.“

Im Übrigen wird vor dem BVerfG ein von dem FG Hamburg initiiertes Verfahren (Normenkontrollverfahren) geführt, inwieweit § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG (vollständiger Verlustuntergang bei Überschreiten der 50% Grenze) mit dem Grundgesetz vereinbar ist.¹⁸ **Angesichts dieser Sachlage erscheint es m.E. geboten, eine Beseitigung des Verfassungsverstoßes für die Jahre 2008 bis 2015 in der nun beschriebenen Weise vorzunehmen. Inwieweit weitere Modifikationen nötig sind, sollte erst dann geklärt werden, wenn im Hinblick auf die weiteren Verfahren Rechtssicherheit besteht. Hierbei ist dann auch zu überlegen, inwieweit §§ 8c, 8d KStG im Sinne einer gemeinsamen Norm zusammengeführt werden können und ob der Anwendungsbereich des § 8d KStG teilweise zu restriktiv gefasst ist.**

¹⁷ Vgl. BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 29.03.2017, 2 BvL 6/11, Rn. 161.

¹⁸ Vgl. FG Hamburg, Beschluss vom 29.08.2017, 2 K 245/17, sowie BVerfG, Verfahren 2 BvL 19/17.

Empirisch zeigt sich überdies anhand eigener Berechnungen, dass ein Wegfall von § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG fiskalisch eher untergeordnet ist (Ausfall von ca. 20 - 50 Mio. €). Der Anwendungsbereich erstreckt sich hierbei auf ca. 4.000 Unternehmen.

4.2. Reaktivierung der Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG

Die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG sieht eine Suspendierung der „allgemeinen“ Verlustuntergangsregelungen nach § 8c Abs. 1 KStG in Fällen einer Sanierung vor. Die Europäische Kommission hatte diese Regelung als verbotene Beihilfe eingestuft und Deutschland angewiesen, bisher gewährte Steuervorteile aus der Anwendung der Sanierungsklausel zurückzufordern.¹⁹ Darüber hinaus hatte der Gesetzgeber in § 34 Abs. 6 KStG geregelt, dass die Sanierungsklausel nicht mehr zur Anwendung kommt. Gleichzeitig wurde das Verfahren vor dem EuGH abgewartet.

Nunmehr hat der EuGH mit Urteil vom 28.06.2018 entschieden, dass die Entscheidung der Europäischen Kommission nichtig sei. Konkret hatte die Europäische Kommission rechtsfehlerhaft beurteilt, was als Referenzsystem zum Ausnahmetatbestand der Sanierungsklausel anzusehen ist. Die Kommission hatte hierbei den Verlustuntergang nach § 8c KStG als Referenzsystem beurteilt. **Zutreffend hatte der EuGH aber festgestellt, dass die Möglichkeit des Verlustvortrages (damit eben nicht ein Verlustuntergang) als Referenzsystem angesehen werden muss. Die Sanierungsklausel schaffe ja gerade erst die Möglichkeit (wieder), eine vollständige Verlustverrechnung entgegen § 8c Abs. 1 KStG vorzunehmen.** Mithin ist also die Sanierungsklausel keine Ausnahme, sondern eine Regelung, die die Rückkehr zum Regelsystem (vollständige Verlustverrechnung) erst wieder ermöglicht. **Nach der Entscheidung des EuGH besteht somit keine Notwendigkeit mehr, § 8c Abs. 1a KStG nicht anzuwenden. Es ist ferner auch nicht davon auszugehen, dass die Kommission ein neues Verfahren anstrengen wird. Weiterhin wird durch die Reaktivierung des § 8c Abs. 1a KStG der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG weiter eingeschränkt, was möglicherweise für die Frage der Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz dieser Norm noch bedeutsam sein kann.**

Vor diesem Hintergrund ist die beabsichtigte Neuregelung in § 34 Abs. 6 Satz 3 KStG-E zu begrüßen, wonach § 8c Abs. 1a KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2008 und auf Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007 (wieder) Anwendung findet. Dementsprechend kann auch in Altfällen (erneut) die Sanierungsklausel in Anspruch genommen werden, sofern der Steuerbescheid noch nicht bestandskräftig geworden ist.

4.3. Änderungen bei der Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft (§ 14 Abs. 2 KStG-E)

Mit dem vorliegenden Gesetz soll eine Änderung bei der Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft umgesetzt werden. Der BFH hatte mit Urteil vom 10.05.2017, I R 93/15, entschieden, dass die Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen (die sich an dem Ertrag der Organschaft orientieren) eines beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer steuerlichen Organschaft entgegensteht. Durch eine vollständige oder zumindest

¹⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 30.4.2010, IV C 2 - S 2745.

teilweise Koppelung der Ausgleichszahlung an das Ergebnis der Organgesellschaft vor Gewinnabführung dürfe die tatsächliche Durchführung der Gewinnabführungsverpflichtung nicht in Frage gestellt werden. Jedenfalls dann, wenn dem außenstehenden Gesellschafter infolge der Ausgleichszahlung der Gewinn der Organgesellschaft in dem Verhältnis zufließt, in dem er ohne Organshaft mit Ergebnisabführungsvertrag zu verteilen gewesen wäre, lägen die Voraussetzungen nach § 14 Abs. 1 KStG zur Abführung des ganzen Gewinns an den Organträger nicht vor.

Mit der Einfügung eines neuen § 14 Abs. 2 KStG-E soll nun geregelt werden, dass Unternehmen innerhalb einer Organshaft (weiterhin) die Möglichkeit haben, an außenstehende Gesellschafter als Investoren variable Ausgleichszahlungen im Sinne des § 16 KStG zu leisten. Demnach gilt auch dann der ganze Gewinn als abgeführt, wenn über die Bezüge im Sinne des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehend noch weitere (variable) Ausgleichszahlungen geleistet werden (§ 14 Abs. 2 Satz 1 KStG-E).

Allerdings erfolgt eine Deckelung der gesamten Ausgleichszahlungen nach oben hin. Die Regelung gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können (§ 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E). Im Übrigen muss der variable, über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 AktG hinausgehende Betrag nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein. **Die Neuregelung ist insgesamt zu begrüßen, da sie die bisher für den Steuerpflichtigen positive Sichtweise der Verwaltung nun in das Gesetz mitaufnimmt, wonach auch variable Komponenten mit Bezug zur Gewinnsituation der Organgesellschaft gezahlt werden können.**²⁰

Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E gilt die Fiktion der vollen Gewinnabführung bei Zahlung von variablen Ausgleichszahlungen nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. Fraglich ist allerdings, wie § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E zukünftig zu verstehen ist. Die variablen Ausgleichszahlungen können zukünftig als „Spitzenausgleich“ neben den festen Ausgleichszahlungen („Sockelbetrag“) geleistet werden. **Gleichwohl soll die Gesamthöhe der Zahlungen an „vernünftige ökonomische Gründe“ geknüpft werden. Diese Überlegung wird durch § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E und dem Vergleich mit dem Anteil am gezeichneten Kapital operationalisiert.** Im Ergebnis greift diese Sichtweise auch die Bedenken des BFH in dem Urteil vom 10.05.2017 auf. Insofern hilft § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E auch, dass die Neuregelung insgesamt folgerichtig ausgestaltet wird und das von der Organgesellschaft erzielte Einkommen nicht beliebig zwischen Organgesellschaft, Organträger und außenstehendem Gesellschafter aufgeteilt werden kann.²¹ **Die Regelung kann aber m.E. nur greifen, wenn überhaupt variable Ausgleichszahlungen geleistet werden. Eben diese sollen ja „plausibilisiert“ werden. Keine Anwendung kann § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E finden, wenn „nur“ feste Ausgleichszahlungen geleistet werden. Vor diesem Hintergrund bleibt die Anerkennung von (isolierten) festen Ausgleichszahlungen nach den bisherigen Regeln (keine Verschärfung der bisherigen Praxis zur**

²⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 13.09.1991, IV B 7 - S 2770 - 34/91.

²¹ So die Bedenken des BFH, vgl. BFH Urteil vom 10.05.2017 - I R 93/15, Rz. 19.

Anwendung des § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG zur steuerlichen Anerkennung der Ausgleichszahlungen) hinsichtlich der konkreten Höhe unberührt.²²

Der Kaufmannstest (§ 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E) greift die gleiche Intention auf, um die gesamten Ausgleichszahlungen ökonomisch zu plausibilisieren. Er stellt damit flankierend eine weitere „Begrenzung“ auf, um Gewinne der Organgesellschaft nicht beliebig „verteilen“ zu können. Der Kaufmannstest kann m.E. aber dann nur greifen, wenn es an einem natürlichen Interessensgegensatz zwischen Außenstehenden und Organträger fehlt (z.B. nahestehende Personen in einem mehrstufigen Konzern). In keinem Fall kann die Regelung m.E. so ausgelegt werden, dass hierdurch bisher steuerlich anerkannte Organschaftsverhältnisse (als Vertrag zwischen fremden Dritten) mit Blick auf die Zukunft versagt würden. In diesen Fällen erübrigt sich m.E. eine Prüfung nach § 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E, da davon auszugehen ist, dass der variable Teil nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist. Gleichwohl wird es weiterer Erläuterungen bedürfen, wie der „Kaufmannstest“ mit Leben zu füllen ist, um eine Operationalisierung zu ermöglichen.

Nach § 34 Abs. 6b KStG-E soll die Neuregelung auch für Veranlagungszeiträume ab 2017 gelten. **Insofern suspendiert die Neuregelung die ergangene BFH-Rechtsprechung (Nichtanwendungsgesetz) und kann auch begünstigend rückwirkend wirken.**

4.4. Änderungen bei Ermittlung der Obergrenze für steuerlich anzuerkennende Beitragsrückerstattungen (§ 21 KStG-E)

In § 21 KStG findet sich bisher eine Regelung für Beitragsrückerstattungen und Rückstellungen hierfür. Diese Regelung der Gewinnermittlung gilt für Versicherungsunternehmen. Mit dem vorliegenden Gesetz soll die Regelung grundlegend neu konzipiert werden, wobei die Grundstruktur beibehalten wird.

Die Neuregelung erfährt eine deutliche Vereinfachung, indem bisher notwendige Differenzierungen aufgegeben werden. Zudem wird zur Ermittlung des Höchstbetrages nur noch auf handelsrechtliche Größen abgestellt. Die Ermittlung des Höchstbetrages erfolgt in pauschalierter Form. Ausgangspunkt zur Ermittlung des Höchstbetrages ist das Jahresergebnis. Der Nettoertrag des Eigenkapitals mindert wiederum den Höchstbetrag. Hierbei wird auch ein Eigenkapitalzuschlag von 10% des ungebundenen Teils der Rückstellung für Beitragsrückerstattungen berücksichtigt. **Diese pauschalierte Form zur Ermittlung des Höchstbetrages kann in Grenzen zu einer Vereinfachung der Anwendung von § 21 KStG führen. Inwieweit der Wert von 10% sachgerecht ist, ist vornehmlich eine empirische Frage.** Die Neuregelung soll nach § 34 Abs. 8 KStG-E erstmals ab Veranlagungszeitraum 2019 gelten.

²² So bestünde sonst die Gefahr, dass im Falle eines Verlustes und der Zahlung von (festen) Ausgleichszahlungen die Organschaft nicht mehr anzuerkennen sei. Ebenfalls würden sich möglicherweise Probleme ergeben, wie im Zuge von inkongruenten Gewinnausschüttungen zu verfahren ist.

5. Umsatzsteuerliche Änderungen des Gesetzentwurfs zur Vermeidung von Steuerausfällen beim Handel auf elektronischen Marktplätzen

5.1. Vorbemerkungen

Der allgemeinen Begründung des Gesetzentwurfes ist zu entnehmen, dass seit geraumer Zeit vermehrt Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass es beim Handel mit Waren über das Internet unter Nutzung von elektronischen Marktplätzen verstärkt zu Umsatzsteuerhinterziehungen kommt, insbesondere beim Handel mit Waren aus Drittländern. Die Höhe möglicher Umsatzsteuerausfälle wird hierbei von der Bundesregierung nicht quantifiziert. Die Länder schätzen die Umsatzsteuerausfälle auf einen dreistelligen Millionenbetrag.²³ Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sollen Maßnahmen ergriffen werden, die die Umsatzsteuerhinterziehung eindämmen. Dies soll erreicht werden, indem zwei neue Regelungen, § 22f UStG-E (Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes) und § 25e UStG-E (Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz), eingeführt werden. **Den Betreibern von elektronischen Marktplätzen werden hierdurch neue Pflichten auferlegt, bestimmte Unterlagen über die auf den elektronischen Marktplätzen handelnden Unternehmer (und Privatpersonen) vorzuhalten. Weiterhin wird eine Haftungsregelung beim Handel auf elektronischen Marktplätzen eingeführt.**

Die beabsichtigten Neuregelungen sind im Grundsatz geeignet, um mögliche Umsatzsteuerhinterziehungen in den genannten Fallkonstellationen einzudämmen. Allerdings entstehen durch die neuen Verfahren zusätzliche Bürokratiekosten. Vor diesem Hintergrund ist insbesondere das Bescheinigungsverfahren derart auszugestalten, dass Medienbrüche vermieden und elektronische Abfragen ermöglicht werden.

5.2. Umsatzsteuerliche Pflichten für Betreiber von elektronischen Marktplätzen

Die besonderen Aufzeichnungspflichten finden sich in § 22f UStG-E. Hiernach hat der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes (Betreiber) für Lieferungen eines Unternehmers, welcher Lieferungen auf dem elektronischen Marktplatz des Unternehmers erbringt, diverse Informationen festzuhalten (bzw. vorzuhalten). Die Regelung findet dann Anwendung, wenn die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet und die Lieferung auf dem elektronischen Marktplatz des Betreibers begründet wird. Als Informationen sind festzuhalten (§ 22f Abs. 1 UStG-E):

1. Name und Anschrift des Unternehmers
2. vom Finanzamt zugewiesene Steuernummer und USt-ID des Unternehmers (erfolgt über eine Bescheinigung)
3. Gültigkeit der Bescheinigung
4. Ort, Beginn und Bestimmungsort der Beförderung
5. Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes.

Der Nachweis über die ersten drei Punkte soll durch eine Bescheinigung erfolgen, die längstens drei Jahre gültig ist. Diese Bescheinigung wird dem liefernden Unternehmen auf Antrag vom Finanzamt ausgestellt. Ausländische Unternehmer haben hierbei einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen.

²³ Vgl. BR-Drucks. 372/18 (Beschluss), S. 24.

Die Bescheinigung soll zukünftig elektronisch beim BZSt vorgehalten werden, so dass der Betreiber des Marktplatzes diese Daten dann auch elektronisch abfragen kann. Im Übrigen sollen zukünftig die Informationen vom Betreiber dann auch elektronisch auf Anfrage an das Finanzamt übermittelt werden können. **Das gesamte elektronische Verfahren muss allerdings noch implementiert werden.**

Das gesamte Verfahren ist geeignet, um mögliche Umsatzsteuerhinterziehungen zu bekämpfen. Allerdings ist darauf zu dringen, dass zeitnah die Bescheinigung des Finanzamts elektronisch ausgestellt werden kann (Online-Verfahren). Es dürfte schwerlich möglich sein, entsprechende Bescheinigungen, gerade mit Blick auf Unternehmer aus Drittstaaten, in Papierform zu administrieren. Im Übrigen besteht die Gefahr, dass die Bescheinigungen nicht zeitnah ausgestellt werden können. In solchen Fällen könnten sich Nachteile für Händler, auch solche aus Deutschland, ergeben. Vor diesem Hintergrund ist sicherzustellen, dass entsprechende Kapazitäten zur Umsetzung des Bescheinigungsverfahrens vorhanden sind. Weiterhin sollte klarstellend geregelt werden, dass nach Implementierung des elektronischen Verfahrens die Ausstellung einer Papierbescheinigung nicht mehr zu erfolgen hat.

Hinzuweisen ist noch auf dem Umstand, dass folgende Formulierung aus dem Referentenentwurf nicht mehr im Regierungsentwurf enthalten ist: „Die Erteilung der Bescheinigung kann insbesondere abgelehnt werden, wenn der Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht in vollem Umfang nachgekommen ist und auch nicht zu erwarten ist, dass er diesen zukünftig nachkommen wird.“ **Es bleibt unklar, aus welchem Grund § 22f Abs. 1 Satz 4 UStG-E (Referentenentwurf) wieder gestrichen wurde.**

5.3. Umsatzsteuerliche Haftung für Betreiber von elektronischen Marktplätzen

Die neuen Haftungsregelungen finden sich in neuen § 25e UStG-E. Nach § 25e Abs. 1 UStG-E haften Betreiber von elektronischen Marktplätzen für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von dem Betreiber bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist (verschuldensunabhängige Gefährdungshaftung). In § 25e Abs. 2, 3 UStG-E werden Ausnahmen statuiert, in denen der Betreiber nicht haftet. Dies ist dann der Fall, wenn er die Bescheinigung des Unternehmers zu dessen steuerlicher Registrierung (steuerliche Erfassung des liefernden Unternehmers) vorlegen kann. Gleiches gilt, wenn die Registrierung der handelnden Person auf dem elektronischen Marktplatz nicht als Unternehmer erfolgte.

Diese Rückausnahme von der Haftung wird allerdings eingeschränkt. Die Haftung für den Betreiber tritt wieder ein, wenn dieser 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. Gleiches gilt im Falle einer Privatperson, wenn der Betreiber davon hätte ausgehen müssen, dass diese Person als Unternehmer handelt. Im Übrigen tritt eine Haftung immer dann ein, wenn der Betreiber keine Bescheinigung des Unternehmers vorlegen kann. Hierbei ist es dann unerheblich, inwieweit der Betreiber überhaupt von einer Nichterfüllung der steuerlichen Pflichten des Unternehmers Kenntnis hatte.

Wie weit der Umstand zu ziehen ist, dass der Betreiber nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte wissen müssen, dass steuerliche Pflichten verletzt werden, ist vermutlich der neue Knackpunkt der Regelung. So ist unklar, welche neuen Kontrollmechanismen ein Betreiber

auf seinem elektronischen Marktplatz zukünftig implementieren muss. Darüber hinaus dürfte ein weiterer Problembereich sein, inwieweit ein Betreiber überhaupt erkennen kann, ob eine Privatperson doch als Unternehmer auf dem Marktplatz agiert. In jedem Fall stellt sich die Frage, welcher Aufwand seitens des Betreibers unternommen werden muss, um entsprechende Kenntnisse zu erlangen (§§ 25e Abs. 2 Satz 2, Abs. 3 Satz 2 UStG-E).

Das Finanzamt kann dem Betreiber mitteilen, dass der Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht nachkommt. Für Umsätze, die nach dieser Mitteilung dann erfolgt sind, haftet der Unternehmer ebenfalls (§ 25e Abs. 4 UStG-E). Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme Fallkonstellationen angesprochen, in denen der „bösgläubige“ Betreiber in den Fällen nach § 25e Abs. 4 UStG-E Kenntnis von den Finanzbehörden bekommt, dass Unternehmereigenschaft vorliegt oder die steuerlichen Pflichten nicht eingehalten werden. **M.E. ist es sinnvoll, zu überlegen, ob in den genannten Fällen eine vollständige Haftung eintreten soll.**

Im Übrigen sind die genannten Regelungen zur verschuldensunabhängigen Haftungsinanspruchnahme aber geeignet, die geschilderte Problematik der Umsatzsteuerhinterziehung wirksam zu bekämpfen. Es bleibt allerdings abzuwarten, inwieweit die Betreiber ihrerseits reagieren werden und möglicherweise Vorkehrungen treffen, so dass ein Teil der erzielten Umsätze seitens der Betreiber (vorsorglich) einbehalten werden, um mögliche Haftungsfälle abdecken zu können.²⁴

6. Anmerkungen des Bundesrates zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach § 3a EStG

6.1. Inkrafttreten der Regelung

Der Große Senat des BFH hatte mit Beschluss vom 28.11.2016 entschieden, dass der Sanierungserlass vom 27.03.2003 und die darin vorgesehenen Billigkeitsmaßnahmen gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen. Der Gesetzgeber hatte sich daraufhin dazu entschlossen, mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechtüberlassungen (Lizenzstrankengesetz) vom 27.06.2017 eine gesetzliche Grundlagen im neuen § 3a EStG zu schaffen (BT-Drucks. 18/12128), mit der die bisherige steuerliche Behandlung (Steuerfreiheit) von Sanierungsgewinnen fortgeführt wird.

Nach Artikel 6 Abs. 2 Satz 1 Lizenzstrankengesetz treten die Regelungen zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission durch Beschluss feststellt, dass die Regelungen entweder keine staatliche Beihilfen sind oder mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen darstellen. Mit dem Inkrafttretensvorbehalt wollte sich der Gesetzgeber hinsichtlich der Frage einer möglichen Beihilfeproblematik absichern.²⁵

²⁴ Vgl. zur Problematik allgemein u.a. Brettschneider (2017), Steuerbetrug im Rahmen von Overseas E-Commerce als gesetzgeberische Aufgabe - Verbesserung der Kontrolle und Vereinfachung der Compliance, ZBW.

²⁵ Vgl. BT-Drucks. 18/12128, S. 36.

Nunmehr wurde bekannt, dass die Kommission einen „comfort letter“ übersandt hatte. Die beabsichtigte Regelung stelle demnach eine bestehende Maßnahme dar, die nicht nach Art. 108 AEUV zu notifizieren sei, da sie letztendlich bereits vor Anwendung des AEUV Bestand hatte.

Im Ergebnis ergibt sich damit folgende Problemstellung: Der Inkrafttretensvorbehalt knüpfte das Inkrafttreten an einen Beschluss der Europäischen Kommission, inwieweit keine bzw. eine unvereinbare (oder vereinbare) Beihilfe vorläge. Ein solches Verfahren findet nun aber gar nicht (mehr) statt, da der AEUV hier nicht einschlägig ist; ein entsprechender Beschluss kann also gar nicht vorliegen. Es wurde einzig der „comfort letter“ übersandt. **Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber nun handeln und das Inkrafttreten explizit mit dem vorliegenden Gesetz regeln. Angesichts der doch recht klaren steuerpolitischen Lage bei Abschluss der damaligen parlamentarischen Beratungen zu § 3a EStG ist es daher geboten, dass der Gesetzgeber zeitnah nun § 3a EStG in Kraft setzt.**²⁶

M.E. ergeben sich nach bisherigem Erkenntnisstand auch keine Notwendigkeiten, § 3a EStG inhaltlich noch zu verändern. Die Kommission hat dies wohl auch nicht gefordert. Inhaltlich könnte z.B. Artikel 6 Abs. 2 Lizenzstrankengesetz aufgehoben werden. Mit Aufhebung von Artikel 6 Abs. 2 Lizenzstrankengesetz würde das Inkrafttreten von § 3a EStG dann über Artikel 6 Abs. 1 Lizenzstrankengesetz geregelt. Hiernach ist das Gesetz (und demnach § 3a EStG, dann nunmehr rückwirkend) am 5.7.2017 in Kraft getreten. Die erstmalige Anwendung dieser Norm wird dabei (weiterhin) über § 52 Abs. 4a EStG (Schuldenerlass nach dem 8.2.2017) geregelt.

6.2. Umsetzung einer rückwirkenden Anwendung des § 3a EStG für Altfälle

Der Gesetzgeber hatte für die steuerliche Behandlung von Altfällen keine explizite Regelung getroffen. Vielmehr hatte man in die Gesetzesmaterialien aufgenommen, dass für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8.2.2017 ausgesprochen wurde, auf das BMF-Schreiben vom 27.04.2017 abzustellen sei. Dieses gewährte aus Vertrauensschutzgründen weiterhin die Anwendbarkeit des Sanierungserlasses.

Der BFH ist mit den Urteilen vom 23.08.2017, I R 52/14 sowie X R 38/15, der Ansicht des BMF entgegengetreten. Das BMF-Schreiben zur Anwendung des Sanierungserlasses in Altfällen sei ebenfalls nicht mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar. Letztendlich hätte der Gesetzgeber eine eigenständige Regelung für Altfälle schaffen müssen. Nach Ansicht des BFH stehe es der Finanzverwaltung nicht zu, die bisherige Verwaltungspraxis unter Berufung auf Vertrauensschutzgesichtspunkte im Billigkeitsweg fortzusetzen. Ein solches Vorgehen der Verwaltung stehe dem Legalitätsprinzip (erneut) entgegen.

Das BMF veröffentlichte daraufhin einen Nichtanwendungserlass zu den beiden genannten Urteilen mit Schreiben vom 29.03.2018. Hierbei wurde darauf verwiesen, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags im Rahmen seines Berichtes die in der Gesetzesbegründung ausdrücklich genannte Vertrauensschutzregelung der Verwaltung mittels sog. beredten Schweigens des Gesetzgebers akzeptiert habe.²⁷

²⁶ Vgl. BT-Drucks. 18/12128, S. 26, keine Fraktion stimmte gegen § 3a EStG.

²⁷ Vgl. BT-Drucks. 18/12128, S. 33. Der Begründung zu § 52 Abs. 4 EStG (Anwendungsregelung zu § 3a EStG) ist zu entnehmen: „Für Steuerfälle, in denen der Schuldenerlass bis zum 8. Februar 2017 ausgesprochen wurde

Der BFH konterte hierauf erneut. So wurde mit Beschluss vom 16.04.2018, X B 13/18, ausgeführt, dass die Wiederholung der Verwaltungsauffassung daran nichts ändere, dass aufgrund des Fehlens einer entsprechenden gesetzlichen Übergangsregelung die Anwendung des Sanierungserlasses auf Altfälle mit dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nicht vereinbar sei. Diese Sichtweise wiederholte der BFH noch einmal mit Beschluss vom 08.05.2018, VIII B 124/17.

Im Ergebnis ist damit leider zu konstatieren, dass extreme Rechtsunsicherheit besteht, wie in Altfällen zu verfahren ist. Hierbei ist aus der Praxis auch zu hören, dass sich die Gemeinden im Zuge der Festsetzung der Gewerbesteuer auf die Seite der BFH-Rechtsprechung geschlagen haben. So wird der Nichtanwendungserlass seitens der Gemeinden teilweise nicht angewandt, mitunter erfolgt damit eine gewerbesteuerliche Belastung von Sanierungsgewinnen. Inwieweit seitens der Gemeinden eine Bindungswirkung nach § 184 Abs. 2 AO an den Sanierungserlass und die entsprechenden BMF-Schreiben besteht, soll an dieser Stelle nicht weiter diskutiert werden. **In jedem Fall ist zu konstatieren, dass derzeit extreme Rechtsunsicherheit herrscht, wie mit Altfällen umzugehen ist.**

Angesichts der weiterhin bestehenden Rechtsunsicherheit ist es m.E. geboten, für bestehende Altfälle eine Regelung zu schaffen, wonach auch hier entsprechend der Intention des Sanierungserlasses keine Besteuerung der Sanierungsgewinne erfolgt. Dies könnte über eine (rückwirkende) Anwendung von § 3a EStG für Altfälle geschehen. Im Ergebnis wäre eine entsprechende Änderung der jeweils gelten Anwendungsvorschriften in EStG, KStG und GewStG nötig. Entsprechende Änderungen sollten mit dem vorliegenden Gesetz dringend umgesetzt werden, um auch für Altfälle Rechtssicherheit zu bewirken und Unternehmenssanierungen nicht zu gefährden.

Berlin, den 12.10.2018

Prof. Dr. Frank Hechtner

oder in denen bis zum Stichtag eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, ist nach dem zur Veröffentlichung im Bundessteuerblatt Teil I vorgesehenen BMF-Schreiben vom 27. April 2017 (Az. IV C 6 – S 2140/13/10003 – DOK:2017/0322100) der Sanierungserlass aus Vertrauensschutzgründen weiterhin anwendbar.“