

# DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

## DER PRÄSIDENT

Frau  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
des Deutschen Bundestages  
Bettina Stark-Watzinger  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
RiBFH Prof. Jürgen Brandt  
Tel. 089-9231-288  
Fax 03212-1122823 (Handy 0177-77 69 721)  
E-Mail [juerbrandt@web.de](mailto:juerbrandt@web.de)

Geschäftsstelle  
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Köln, den 10.10.2018

Per Mail

### **Stellungnahme**

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

**zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

BT-Drucksache 19/4455, BR-Drucksache 372/18

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

## **A. Steuerbarkeit in Deutschland von Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften mit überwiegend aus deutschen Immobilien bestehendem Gesellschaftsvermögen**

- Art. 3 des Regierungsentwurfs:

Neufassung des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. bb und cc-

Nach dem –zustimmungswürdigen- Regierungsentwurf sollen in Umsetzung der neuen Grundbesitzklauseln des Multilateralen Instruments bzw. des Art. 13 Abs. 4 des OECD - Musterabkommens 2017 die Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an ausländischen Gesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Deutschland durch Erweiterung des Katalogs der Einkünfte in § 49 EStG steuerbar werden, wenn das **Gesellschaftsvermögen überwiegend --zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar-- aus deutschen Immobilien** besteht. Dies soll unabhängig davon gelten, ob Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland oder im Ausland liegen.

Danach ist die Steuerbarkeit eines Veräußerungsgewinns nach § 17 EStG auch bei fehlender Ansässigkeit der Kapitalgesellschaft im Inland zu bejahen, wenn der Anteilswert der Kapitalgesellschaft

“zu irgendeinem Zeitpunkt während der 365 Tage vor der Veräußerung unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte und die Anteile dem Veräußerer zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen waren; für die Ermittlung dieser Quote sind die aktiven Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens mit den Buchwerten, die zu diesem Zeitpunkt anzusetzen gewesen wären, zugrunde zu legen”.

Soweit ausländische Regelungen den geplanten Änderungen entsprechen, wird eine **Anrechnung ausländischer Steuern** gem. § 34c Abs. 1 EStG bzw. § 26 Abs. 1 KStG durch entsprechende Änderung des Katalogs ausländischer Einkünfte nach § 34d EStG in Nummer 4 Buchst. b der Regelung ermöglicht.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Bei Körperschaften hindert die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 2 KStG eine Anrechnung ausländischer Steuern.

In Nicht-DBA-Fällen wird die Anrechenbarkeit davon abhängen, dass der ausländische Staat die deutsche Steuer aus seiner Sicht als Steuer auf ausländische Einkünfte ansieht.<sup>2</sup>

## **B. Anpassung des § 8c KStG an die Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts in seinem Beschluss vom 29.03.2017 2 BvL 6/11 (BStBl II 2017, 1082) zur Verfassungswidrigkeit der Regelung**

--Art. 6 des Regierungsentwurfs-- (Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

Mit der vorgeschlagenen Neufassung des § 8c KStG soll die vom BVerfG<sup>3</sup> --**nur für die Zeit bis zum Inkrafttreten des § 8d KStG am 1.1.2016**-- festgestellte Verfassungswidrigkeit des quotalen Verlustuntergangs nach der alten Fassung<sup>4</sup> behoben werden. Darüber hinaus will der Gesetzgeber mit der Neuregelung auf das EuGH-Urteil vom 28. 6. 2018 –C 208/16 P<sup>5</sup> reagieren, nach dem die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG entgegen der Auffassung der EU-Kommission<sup>6</sup> eine zulässige Beihilfe ist.

### **I. Anwendbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG ab 1.1.2016**

1. Nach dem Regierungsentwurf ist § 8c Abs. 1 S. 1 KStG ab dem 1.1.2016 nach Maßgabe der Übergangsvorschrift in § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG wieder anwendbar.

Die Regelung bestimmt, dass nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abgezogen werden können, nachdem innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 Prozent des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb).

Die Regelung gilt für sämtliche Beteiligungserwerbe unabhängig davon, welche Beteiligungsform zugrunde lag und ob der schädliche Beteiligungserwerb sich als unmittelbar oder

<sup>2</sup> Weiss/Brühl, BB 2018, 2135.

<sup>3</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, AG 2017, 817.

<sup>4</sup> Nach Ansicht des BVerfG konnte nicht wegen Erwerbs einer Beteiligung von mehr als 25 % bis 50 % durch zulässige Typisierung auf einen –den Verlustübergang hindernden- Wechsel der wirtschaftlichen Identität geschlossen werden, weil nur durch Mehrheitsbeteiligung maßgeblicher Einfluss auf die Kapitalgesellschaft besteht und zuvor entstandene Verluste durch gezielte unternehmerische Entscheidungen zu eigenen Zwecken genutzt werden können.

<sup>5</sup> EuZW 2018, 686 ff.

<sup>6</sup> Beschluss der Kommission 2011/527/EU vom 26.1.2011 (K(2011)275, ABl. EU Nr. L 235 v. 10.9.2011, 26

mittelbar darstellt; sie gibt damit –zu Recht– die bislang gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung zu mittelbaren Beteiligungen auf.

2. Für die Zeit vor dem 1.1.2016 hat das BVerfG die Verfassungswidrigkeit der Norm mit der Begründung festgestellt,

- dass der Gesetzgeber mit § 8c KStG zu Unrecht davon ausgegangen ist, durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners im Wege einer Beteiligung von mehr als 50 % habe sich die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft im Umfang dieses Engagements geändert (Rz. 129 des Urteils),
- da im Falle des Beteiligungserwerbs von mehr als 25 Prozent, aber nicht mehr als 50 Prozent der Anteile für sich genommen eine signifikante Bedeutung für die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft zweifelhaft ist (Tz. 140 des Urteils)
- und deshalb zur realitätsgerechten Erfassung einer Änderung der wirtschaftlichen Identität nicht auf jegliche weitere –an das Sachsubstrat der Gesellschaft wie deren Betriebsvermögen und/oder Unternehmensgegenstand anknüpfende-- Voraussetzung verzichtet werden darf (Tz. 141 des Urteils).

Des Weiteren hat das BVerfG ausgeführt, dass sich an der aus den vorbezeichneten Gründen ergebenden Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG u.a. durch die Sanierungsklausel in § 8c Abs. 1a KStG wegen ihrer Suspendierung durch § 34 Abs. 6 KStG nichts geändert habe (Tz. 156 des Urteils).

Allerdings hat es darauf hingewiesen, dass § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für die Zeit ab 1.1.2016 einer besonderen Betrachtung bedarf,

„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, weil der Gesetzgeber damit für den Verlustabzug nicht mehr ausschließlich auf einen Anteilseignerswechsel 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“** (Tz. 161 des Urteils).

3. Im Schrifttum wird in Zweifel gezogen, ob die Vereinbarkeit des § 8c KStG mit der Verfassung ab 2016 allein mit der Einführung des § 8d KStG hergestellt wurde,<sup>7</sup>

- der auf Antrag der Körperschaft den Verlust zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs (d.h. in Fällen des § 8c [Abs. 1] Satz 1 KStG sowohl die untergegangenen als auch die verbliebenen Verluste) einem besonderen Verrechnungsregime unterstellt,
- wenn die Körperschaft in einem Zeitraum vor als auch nach dem schädlichen Beteiligungserwerb bis zur vollständigen Verrechnung dieses fortführungsgebundenen Verlusts ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG ).

Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass § 8d KStG nicht bloß Missbrauchsfälle erfasse und damit ein **fortführungsgebundener Verlustvortrag dann ausgeschlossen** sei,

- wenn die Gesellschaft im maßgeblichen Beobachtungszeitraum (vom Beginn des dritten Veranlagungszeitraums, der dem Veranlagungszeitraum des schädlichen Beteiligungserwerb vorausgeht, bis zum Ende des Veranlagungszeitraums des schädlichen Beteiligungserwerbs) eine Mitunternehmer- oder Organträgerstellung innehatte,
- ohne dass es auf die zukünftige Geschäftstätigkeit der Gesellschaft und einen ggf. damit verbundenen Identitätswechsel oder auf eine Mitunternehmer- oder Organträgerstellung noch zum Zeitpunkt des schädlichen Beteiligungserwerbs ankomme.<sup>8</sup>

4. Diese Einwendungen des Schrifttums berücksichtigen u.E. nicht hinreichend die ausdrückliche Entscheidung des BVerfG, dass wegen der Einführung des § 8d KStG

**eine Erstreckung der Unvereinbarkeitserklärung nach § 78 Satz 2 BVerfGG i.V.m. § 82 Abs. 1 BVerfGG) über den 31.12.2015 hinaus nicht in Betracht kommt.**

<sup>7</sup> Prinz, DB 2018, Heft 34, M4-5.

<sup>8</sup> Vgl. Binnewies/Lemmer, AG 2018, 703 unter Bezugnahme auf Kessler/Egelhof/Probst, DStR 2017, 1289 ff., m.w.N.; allg. Kritik zum Anwendungsbereich Olbing in Streck, 9. Aufl. 2018, § 8d KStG Rz. 1 f.).

Der Verfassungsgerichtsentscheidung kann damit kein rechtliches Hindernis für den Gesetzgeber entnommen werden, im Anschluss an die festgestellte Vereinbarkeit des § 8d KStG mit dem europarechtlichen Beihilfeverbot<sup>9</sup> durch § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG -E für die Zeit ab 1.1.2016 die Anwendbarkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG sowie für Beteiligungserwerbe die Anwendbarkeit des § 8c Abs. 1a KStG ab 1.1.2008 vorzusehen.

Insbesondere kann angesichts der dezidierten Aussage des BVerfG, über den 31.12.2015 hinaus komme eine Erstreckung der Entscheidung zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 KStG nicht in Betracht, nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass das Gericht dem Vorlagebeschluss des FG Hamburg vom 29.8.2017 – 2 K 245/17 folgen wird.

Das FG Hamburg hat in diesem Beschluss --abweichend von der Entscheidung des FG Sachsen vom 16.3.2011 – 2 K 1869/10<sup>10</sup> -- auch für den Fall des vollständigen Verlustuntergangs bei einer Anteilsübertragung von 50,01 % eine Verfassungswidrigkeit der Norm angenommen, weil auch bei Anteilsübertragungen von mehr als 50 % nicht ohne weitere Voraussetzungen eine Identitätsänderung unwiderlegbar vermutet werden könne.

Zweifel an den Erfolgsaussichten dieser Vorlage gründen sich insbesondere darauf, dass das **BVerfG** den § 8c KStG zugrundeliegenden anerkannten

**Grundsatz, “ dass beim steuerlichen Verlustabzug dasjenige Steuersubjekt, das den Verlustabzug nutzen möchte, mit demjenigen Steuersubjekt identisch sein muss, das den Verlust erlitten hat“,**

- in seiner Entscheidung nicht in Frage gestellt,<sup>11</sup>
- lediglich die Annahme eines solchen Identitätswechsels allein wegen einer Beteiligung von unter 50 % verneint sowie
- ausdrücklich unter Hinweis auf die fehlende Entscheidungserheblichkeit in dem von ihm entschiedenen Fall auf jegliche Äußerung verzichtet hat, inwieweit bei Veräußerung einer Beteiligung von mehr als 50 % ein solcher Identitätswechsel zu bejahen oder zu verneinen ist.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> EuZW 2018, 686 ff.

<sup>10</sup> EFG 2011, 1457, Revision anhängig beim BFH – I R 31/11.

<sup>11</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 , AG 2017, 817, Tz. 130..

<sup>12</sup> BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11 , AG 2017, 817., Tz.141.

## **C. Art. 7 des Regierungsentwurfs „Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes“**

### **I. § 14 KStG**

Mit Einführung eines Abs. 2 in § 14 KStG regelt der Gesetzesentwurf, unter welchen Voraussetzungen variable Ausgleichszahlungen an den Organträger zur Nichtanerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft führen.

Danach gilt der ganze Gewinn

„auch dann als abgeführt im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn über den mindestens zugesicherten Betrag im Sinne des § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden. Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am Grundkapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre. Der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag muss nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein.“

Mit dieser Neuregelung reagiert der Gesetzgeber auf das Urteil des BFH vom 10. Mai 2017 (I R 93/15, BFHE 259, 49) , nach dem

die Vereinbarung von Ausgleichszahlungen des beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der beherrschten Gesellschaft der körperschaftsteuerrechtlichen Anerkennung eines Gewinnabführungsvertrags entgegensteht, wenn neben einem bestimmten Festbetrag ein zusätzlicher Ausgleich gewährt wird, dessen Höhe sich am Ertrag der vermeintlichen Organgesellschaft orientiert und der zu einer lediglich anteiligen Gewinnzurechnung an den vermeintlichen Organträger führt.

Diese rechtliche Sicht vermeidet der Gesetzgeber nunmehr -zulässigerweise- durch Einführung der Fiktion, dass über den mindestens zugesicherten Betrag im Sinne des § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende vereinbarte und geleistete Ausgleichszahlungen die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags (GAV) bei Vorhandensein außenstehender Gesellschafter darstellen.

Soweit der Gesetzentwurf die Anwendbarkeit der Regelung daran knüpft, dass

„der über den Mindestbetrag nach § 304 Absatz 2 Satz 1 des Aktiengesetzes hinausgehende Betrag .. nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein muss“,

wird man –mit Blick auf die erforderliche hinreichende Bestimmtheit der Norm-- als Ausgangspunkt für die „wirtschaftliche Begründung bei gebotener vernünftiger kaufmännischer Beurteilung“ die nach der BFH-Entscheidung in BFHE 259, 49 regelmäßige Ausrichtung der Ausgleichszahlungsregelung sehen können, die Gesellschafter finanziell im Wesentlichen so zu stellen, wie sie ohne Organshaft gestanden hätten.

## II. Neufassung § 21 KStG

1. § 21 KStG regelt im Wesentlichen, unter welchen Voraussetzungen die Überschussbeteiligung der Versicherungsnehmer auf der Ebene des Versicherungsunternehmens steuerlich abziehbar ist. Als eigenständige steuerrechtliche Vorschrift ersetzt sie die Mindestbesteuerung und verhindert, dass steuerfreie Erträge an die Versicherungsnehmer ausgeschüttet und als Beitragsrückerstattung von dem Einkommen des Versicherungsunternehmens abgezogen werden, um dadurch die Besteuerung der Erträge aus dem Eigenkapital zu sichern.<sup>13</sup>

2. Die Neufassung vereinfacht die mit der Altfassung des Abs. 1 a.F. bezweckte Mindestbesteuerung und soll gewährleisten, dass die aufsichtsrechtlich zu gewährenden Beträge steuerlich abziehbar sind. Weiterhin ist die Höhe der vom Versicherungsunternehmen gewinnmindernd gebuchten Beträge mit einem steuerlichen Höchstbetrag zu vergleichen. Dieser Höchstbetrag ermittelt sich nach § 21 Abs. 1 Nr. 1 und 2 KStG-E.

3. Nur bis zu diesem Betrag sind künftig die Aufwendungen steuerlich abziehbar. Die bisherigen Regelungen in § 21 Abs. 2 KStG a.F. zum steuerlichen Höchstbetrag von Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen fallen weg. Danach kommt es nicht mehr zu einer zwangsweisen rein steuerlich bedingten Auflösung der Rückstellung, wenn die Beträge nicht zeitnah verwendet werden. Künftig sollen auch für steuerliche Zwecke die aufsichtsrechtlichen Höchstbeträge maßgeblich sein.

4. Die im handelsrechtlichen Jahresabschluss enthaltenen Rückstellungen für Beitragsrückerstattungen entsprechen denen der Steuerbilanz. Zuführungen zu den Rückstellungen führen,

---

<sup>13</sup> Ortmann-Babel/Bolik, DB 2018, 1876 unter Bezugnahme auf Frotscher/Drüen, KStG, § 21 Rz. 3.



soweit sie nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 21 Abs. 1 KStG darstellen, steuerlich zu einer außerbilanziellen Gewinnkorrektur.

5. Abweichend von der bisherigen Unterscheidung in Abs. 1 nach Lebens- und Krankenversicherung (Nr. 1 a.F.) sowie Schaden- und Unfallversicherung (Nr. 2 a.F.) wird künftig nur noch zwischen nach Art der Lebensversicherung (Nr. 1) betriebenen Versicherungen einerseits und übrigen Versicherungsgeschäften (Nr. 2) andererseits unterschieden. Für Erstere bestimmt sich die Höhe der abziehbaren Beitragsrückerstattungen nach dem jeweiligen Jahresergebnis, für die Versicherungen nach Nr. 2 ist weiterhin der versicherungstechnische Überschuss maßgeblich.

6. (Negative) Folge der –grundsätzlich begrüßenswerten- Vereinfachungen ist, dass an Versicherungsnehmer vorgenommene und handelsrechtlich verbuchte Beitragsrückerstattungen keine steuerlich abziehbaren Betriebsausgaben sind, wenn sie mit sog. „steuerfreien“ Erträgen finanziert werden, auch wenn sie im Ausland erwirtschaftete und dort schon einmal besteuerte Erträge umfassen. Diese Folge wäre zu vermeiden, wenn auf diese Erträge die Regelungen für steuerfreie Erträge im Rahmen der normalen Höchstbetragsrechnung gemäß § 21 Abs. 1 KStG-E angewendet würden.

#### **D. Art. 9 Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

Mit dem Regierungsentwurf soll insbesondere dem Umsatzsteuerbetrug beim Handel mit Waren im Internet im Interesse der Steuergerechtigkeit, der Sicherung staatlicher (Steuer-) Einnahmen sowie des Schutzes von Unternehmen vor Wettbewerbsverzerrungen entgegen getreten werden. Deshalb sollen die Betreiber elektronischer Marktplätze verpflichtet werden, bestimmte Daten der auf ihren Plattformen tätigen Verkäufer zu speichern, um dadurch eine etwaige Prüfung durch die Steuerbehörden zur Überprüfung der Umsatzsteuerzahlungen zu ermöglichen. Ferner sollen sie unter näher bestimmten Voraussetzungen in Haftung genommen werden können, wenn die Verkäufer ihren umsatzsteuerlichen Pflichten nicht nachkommen.

Aus der Sicht des Finanzgerichtstages ist das Gesetzesvorhaben uneingeschränkt zu unterstützen und begegnet hinsichtlich der in den Neuregelungen verwendeten unbestimmten Rechtsbegriffe keinen durchgreifenden rechtlichen Bedenken.

## I. Betreiber von elektronischen Marktplätzen

§ 25e Abs. 5 UStG-E definiert den Begriff „elektronischer Marktplatz“ als „eine Website oder jedes andere Instrument, mit dessen Hilfe Informationen über das Internet zur Verfügung gestellt werden, die es einem Dritten, der nicht Betreiber des Marktplatzes ist, ermöglicht, Umsätze auszuführen.“

„**Betreiber**“ ist nach § 25e Abs. 6 UStG-E, „wer einen elektronischen Marktplatz unterhält und es Dritten ermöglicht, auf diesem Marktplatz Umsätze auszuführen“.

Der Begriff „**jedes andere Instrument**“ ist seiner Natur nach ein unbestimmter Rechtsbegriff, dessen **Unbestimmtheit** durch die weiteren Merkmale zur erforderlichen „Webseitenähnlichkeit“ wie das Zurverfügungstellen von Informationen über das Internet zur Ermöglichung von Umsätzen durch Dritte entgegen Auffassungen im Schrifttum<sup>14</sup> wohl hinreichend sicher eingegrenzt ist.

So darf der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG --unter Wahrung des Rechtsstaats- und des Demokratieprinzips sowie der hieraus folgenden Grundsätze der Bestimmtheit und Normenklarheit-- die Konkretisierung unbestimmter Rechtsbegriffe im Wege der Auslegung und Anwendung durch die Gerichte überlassen.<sup>15</sup>

Insbesondere verbietet das Bestimmtheitsgebot nicht von vornherein die Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, sofern

- sie sich durch eine Auslegung der betreffenden Normen nach den Regeln der juristischen Methodik hinreichend konkretisieren lassen und
- verbleibende Ungewissheiten nicht so weit gehen, dass die Vorhersehbarkeit und Justitabilität des Handelns der durch die Normen ermächtigten staatlichen Stellen gefährdet sind.<sup>16</sup>

Diesen Anforderungen entspricht die Regelung, da sie für die „anderen Instrumente“ auf die „Webseitenähnlichkeit“ wie das Zurverfügungstellen von Informationen über das Internet auf deren Zweck abstellt, Umsätze durch Dritte über das Internet zu ermöglichen und im We-

<sup>14</sup> Kritisch Luther, DB 2018, 1942.

<sup>15</sup> BVerfG vom 31. Mai 2011 – 1 BvR 857/07 –, BVerfGE 129, 1-37, Rz. 70.

<sup>16</sup> BVerfG, Beschluss vom 13. Juni 2007 – 1 BvR 1550/03 –, BVerfGE 118, 168-211.

ge der Auslegung dieses Begriffs auf den in der Vorschrift bezeichneten Hauptanwendungsbereich von Web-Seiten zurückzugreifen ist.

**Auf dem bereit gestellten Marktplatz „rechtlich begründete“** Lieferungen eines Unternehmers i.S. des § 22f Abs. 1 UStG-E sind aufgrund wortlautorientierter Auslegung nach allgemeinem Sprachverständnis solche, die unter Nutzung der Infrastruktur des Marktplatzes wie insbesondere der darüber möglichen und erfolgten Online-Bestellung zwischen Veräußerer und Kunden vereinbart wurden.

## **II. Bescheinigung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG –E**

1. Mangels gegenteiliger Vorgaben der Regelung wird für den erforderlichen Nachweis der Verkäufer durch Bescheinigung des FA, in Deutschland für USt-Zwecke registriert zu sein, auch eine –ggfs. eingescannte- Kopie der Bescheinigung genügen.

2. Die Pflicht für Verkäufer aus Ländern aus dem EU-Ausland wie auch aus Ländern außerhalb der EU (sog. Drittländern), zur Erlangung einer solchen Bescheinigung einen inländischen Vertreter zu beauftragen, wird von Teilen des Schriftums für europarechtlich bedenklich gehalten,<sup>17</sup> dürfte aber --soweit sie die europarechtliche Freiheit des Warenverkehrs berührt (Art. 28 AEUV)--, durch die Zwecke effektiver Steuerverwaltung unter den besonderen Bedingungen des hier betroffenen Massenverfahrens zu rechtfertigen sein.

Nach den in der Rechtsprechung des EuGH entwickelten Prinzipien zur Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten ist bei fehlenden unionsrechtlichen Verfahrensregelungen die Ausgestaltung des (Verwaltungs-) Verfahrensrechts Sache der innerstaatlichen Rechtsordnung der einzelnen Mitgliedstaaten, wobei diese Verfahren nicht weniger günstig gestaltet sein dürfen als bei entsprechenden Verfahren, die nur innerstaatliches Recht betreffen (Äquivalenzgrundsatz), und die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (Effektivitätsgrundsatz)<sup>18</sup>. Unter Hinweis auf diese Vorgaben ließe sich die Regelung wohl noch rechtfertigen.

---

<sup>17</sup> Luther, DB 2018, 1942.

<sup>18</sup> EuGH-Urteile vom 8. Juli 2010, Bulicke (C-246/09, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht, Randnr. 25), vom 12. Februar 2008, Kempfer (C-2/06, Slg. 2008, I-411, Randnr. 57), vom 7. Juni 2007, van der Weerd u. a. (C-222/05 bis C-225/05, Slg. 2007, I-4233, Randnr. 28), und vom 13. März 2007, Unibet (C-432/05, Slg. 2007, I-2271, Randnr. 43)..

Gleichwohl dürfte zu überlegen sein, ob nicht Verkäufer aus Drittländern zur Vermeidung von Rechtsschutzverfahren --insb. hinsichtlich unternehmerischer Tätigkeit von EU-Ausländern-- die Möglichkeit eingeräumt werden sollte, wie deutsche Wettbewerber in deutscher Sprache eine Bescheinigung zu beantragen; den Bedürfnissen der Finanzverwaltung könnte dadurch Rechnung getragen werden, dass das Verlangen auf Benennung eines Inlandvertreters in Fällen unklarer Sachverhaltslage als „Kann-„Vorschrift ausgestaltet wird.

### **III. Haftung**

Die mit der Änderung geplante Einführung der Gefährdungshaftung der Betreiber greift nicht ein, wenn der Betreiber eine Bescheinigung oder elektronische Bestätigung des Veräußerers nach § 22f UStG-E vorlegt, es sei denn, er hat Kenntnis davon oder hätte mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Kenntnis davon haben müssen<sup>19</sup>, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht vollständig nachkommt (§ 25e Abs. 2 UStG-E).. Ebenso haftet er nach Mitteilung des FA gem. § 22f Abs. 4 UStG-E nach Zugang der Mitteilung des FA über die Nichterfüllung umsatzsteuerlicher Pflichten des Veräußerers für die Steuer auf nach diesem Zeitpunkt erfolgte Umsätze des Veräußerers.

Den neu geschaffenen und grundsätzlich als rechtskonform anzusehenden Regelungen ist allerdings nicht zu entnehmen, welche Kontrollmechanismen ein Betreiber auf seinem elektronischen Marktplatz zu implementieren hat, auch um ggfs. erkennen zu können, ob eine Privatperson oder ein Unternehmer den Marktplatz nutzt. Diese Fragen werden jedenfalls in Auslegung und Anwendung des Merkmals „mit der Sorgfalt eines Kaufmanns Kenntnis haben müssen“ spätestens durch die Finanzverwaltung bei Erlass von Haftungsbescheiden sowie durch die Gerichtsbarkeit geklärt werden müssen.

Mit freundlichen Grüßen

*Jürgen Brandt*

---

<sup>19</sup> Vgl. dazu EuGH v. 18.12.2014 Rs C-131/13, StBW 2015, 161