

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MDg Dr. Hans-Ulrich Misera
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 14.08.2020

685

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 2020 vom 17.07.2020 (GZ IV A 2 – S 1910/19/10130: 002)

Sehr geehrter Herr Dr. Misera,

wir bedanken uns für die Gelegenheit, zum o.g. Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 vom 17.07.2020 (im Folgenden JStG-E 2020) Stellung zu nehmen.

Neben den im Einkommensteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuerrecht durch die Rechtsprechung des EuGH und des BFH erforderlich gewordenen Anpassungen enthält das JStG-E 2020 umfangreiche Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer. Die Anpassungen betreffen insbesondere die folgenden Rechtsgebiete:

- Umsetzung der zweiten Stufe des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU
- Leistungen Personenbeförderung (Abschaffung des § 5 UStDV)
- Steuerbefreiungen im Bereich Gesundheit, Pflege und Soziales
- Steuerbefreiung für Streitkräfte
- Steuerschuldübergang für Telekommunikationsleistungen an Wiederverkäufer
- grenzüberschreitende Rabattgewährung in einer Leistungskette
- dezentrale Besteuerung von Gebietskörperschaften
- Bußgeldvorschriften

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

Seite 2/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Wir beschränken unsere Stellungnahme im Folgenden auf verschiedene vorgesehene Gesetzesänderungen im Bereich des Umsatzsteuerrechts. Dabei regen wir zu verschiedenen Regelungen den Erlass von BMF-Schreiben an, in denen Einzelheiten des Verwaltungsverfahrens geregelt werden sollten.

Darüber hinaus sollten weitere Regelungen zur Abmilderung der wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie in das JStG 2020 aufgenommen werden:

- Aussetzen der erbschaftsteuerlichen Behaltens- und Lohnsummenregelungen im Zusammenhang mit der Übertragung von Betriebsvermögen für 2020 und 2021 oder Absehen von der Erhebung der durch die Nichteinhaltung dieser Regelungen entstehenden Steuern (§ 13a Abs. 3 und 6 ErbStG)
- Aussetzen der Regelungen des schädlichen Beteiligungserwerbs und des Untergangs des Verlustrücktrags in § 8c Abs. 1 KStG

1. Änderungen des Umsatzsteuergesetzes

- **Zu § 4 Nr. 14 Buchstabe f UStG-E (Art. 10 Nr. 6 Buchstabe b JStG-E 2020)**

Wir begrüßen die durch den Gesetzgeber vorgenommenen Anpassungen des Katalogs der Steuerbefreiungen im Bereich Gesundheit, Pflege und Soziales. Durch die neuen Regelungen nähert sich die deutsche Rechtslage weiter dem Europarecht an. Gleichwohl regen wir nachfolgende Ergänzungen an:

Es sollte die in der Gesetzesbegründung zu § 4 Nr. 14 Buchstabe f UStG-E enthaltene Aufzählung der begünstigten Tätigkeiten in das Gesetz aufgenommen und klargestellt werden, dass es keiner vertraglichen Beziehung zwischen dem Hilfsbedürftigen und dem Leistenden bedarf.

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. f UStG-E werden künftig die Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, die eng mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens verbunden und nicht bereits als Heilbehandlungen steuerfrei sind. Dazu gehören z. B. Sanitätsdienstleistungen bei Großveranstaltungen oder der Rettungsdienst. Die Gesetzesbegründung enthält auf Seite 141 im jeweils zweiten Satz des dritt- und vorletzten Absatzes eine Aufzählung begünstigter Tätigkeiten.

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte diese hilfreiche Aufzählung in den Gesetzestext oder zumindest in die Durchführungsverordnung aufgenommen werden.

Seite 3/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Darüber hinaus regen wir eine Klarstellung dahingehend an, dass eine Vertragsbeziehung zwischen dem Hilfsbedürftigen und dem Leistenden nicht bestehen muss, weil der Hilfsbedürftige im Zeitpunkt des Bedürfnisses möglicherweise nicht geschäftsfähig ist. Dies sollte im Gesetz verankert werden.

- **Zu § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E (Art. 10 Nr. 7 JStG-E 2020); zu § 18k UStG-E bzw. § 21a UStG-E / § 23 Abs. 1 ZollVO (Art. 20 JStG-E 2020)**

Der Begriff „Sachwert“ sollte im Gesetz definiert werden. Darüber hinaus regen wir Erläuterungen zur Ermittlung des Sachwerts für die Fälle an, in denen die Sendung aus mehreren, individuell bestellten Liefergegenständen mit geringem Wert besteht oder die einheitliche Bestellung in verschiedene Sendungen aufgeteilt wird.

Der neu eingeführte § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG-E regelt, dass die Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € steuerfrei ist, wenn

- der ausländische Unternehmer den Fernverkauf von Sendungen im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens nach § 18k UStG-E, d.h. im sogenannten „Import-One-Stop-Shop“ („IOSS“), meldet und
- bei der Zollanmeldung die Gültigkeit der individuellen Identifikationsnummer des Unternehmers oder dessen Vertreters von der Zollstelle geprüft wird.

Der Begriff des Sachwerts findet sich auch in anderen neuen Regelungen (bspw. § 21a UStG-E). Bislang fehlt eine gesetzliche Definition des Begriffs. Wir regen aus Gründen der Rechtssicherheit die Aufnahme einer Definition ins Gesetz an.

Die Gesetzesbegründung (zu § 18k UStG-E) verweist auf den Wert, der nach Artikel 23 und 24 der Verordnung (EG) Nr. 1186/2009 zollfrei ist. Damit müsste der Sachwert dem Transaktionswert der Ware (d.h. Zollwert im Sinne von Art. 69 ff. der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (UZK)) entsprechen.

Der Referentenentwurf enthält keine Ausführungen, wie zu verfahren ist, wenn zwei oder mehr Gegenstände, deren Wert jeweils unterhalb der 150-€-Grenze liegen und die einzeln bestellt wurden, zusammen in einer Sendung eingeführt werden. Auch ist nicht erläutert, wie eine einheitliche Bestellung mehrerer Güter von jeweils geringem Wert, deren gesamter Bestellwert jedoch den maximalen Sachwert übersteigt, zu behandeln ist, wenn die Liefergegenstände einzeln versandt werden.

Seite 4/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Erläuterungen in der Gesetzesbegründung wären für die Praxis sehr hilfreich.

- **Zu § 13b Abs. 2 Nr. 12, Abs. 5 S. 6 UStG-E (Art. 10 Nr. 11 Buchstabe a JStG-E 2020)**

Die von der Verlagerung der Steuerschuld erfassten Telekommunikationsleistungen sollten auf den Bereich des als besonders betrugsanfälligen Voice-over-Internet-Protocol-Verfahrens (VoIP) beschränkt werden.

Auf Grundlage des Art. 199a Abs. 1 lit. g MwStSystRL soll § 13b Abs. 2 UStG um eine Nr. 12 für „sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation“ ergänzt werden.

Zur Klarstellung regen wir an, eine Auflistung der von der Neuregelung erfassten Telekommunikationsleistungen (oder zumindest einen Hinweis auf die Definitionen und Aufzählungen in Art. 24 Abs. 2 MwStSystRL i.V.m. Art. 6a MwStDVO und in Abschn. 3a.10 UStAE) in die Gesetzesbegründung aufzunehmen. Unter den Anwendungsbereich der neu eingeführten Regelung fallen u.E. etwa die Festnetz- und Mobiltelefondienste (einschließlich der Ton-, Daten- und Bildübertragung), die Videofonie, die Telefondienste, die über das Internet erbracht werden, einschließlich VoIP, Internetzugang etc.

Die Neuregelung soll Betrugsfälle eindämmen. Bislang wurden Leistungen, die das Voice-over-Internet-Protocol-Verfahren (VoIP) betreffen, als betrugsanfällig identifiziert. Auch das BMF verweist in der Gesetzesbegründung (vgl. S. 148) ausschließlich auf diesen Bereich. Der pauschal gehaltene Vortrag, dass unredliche Unternehmer bei Beschränkung des Anwendungsbereichs auf andere Bereiche der Telekommunikationsdienstleistungen ausweichen würden, wird nicht näher begründet. Eine Beschränkung des Anwendungsbereichs – wie sie bspw. in UK erfolgt ist¹ – wäre nach unserer Auffassung sachgerecht. Zumindest sollten solche Bereiche ausgenommen werden, die bspw. aufgrund bestehender Nachweismöglichkeiten der Durchführung der Umsätze (etwa bei Fax, Telegrafie und Fernschreiben wegen der Nachweisführung über die Sendebereiche) weniger betrugsanfällig sind.

Durch die Einführung eines neuen Satz 6 in § 13b Abs. 5 UStG-E wird klargestellt, dass der Empfänger von Telekommunikationsleistungen im

¹ Vgl. <https://www.gov.uk/guidance/vat-reverse-domestic-charge-for-telecommunications-services>.

Seite 5/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Sinne von Abs. 2 Nr. 12 UStG-E die Steuer nur schuldet, wenn er ein sog. Wiederverkäufer ist.

§ 13b Abs. 5 S. 6 UStG-E sollte um folgenden Zusatz ergänzt werden: „..., davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige Finanzamt eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt.“

Da sich die Regelung des § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG-E offenbar an den Ausführungen zu der Regelung über die Lieferung von Strom und Gas, vgl. §§ 3g, 13b Abs. 2 Nr. 5, Abs. 5 S. 3 und S. 4 UStG, orientiert, sollte klargestellt werden, ob die dort genannten Umsatz- und Verbrauchsgrenzen entsprechend gelten sollen. Fraglich ist insoweit vor allem, wie der Unternehmer seinen eigenen Verbrauch, beispielsweise bei der Nutzung einer (Daten-)Flatrate, ermitteln soll. Wir gehen wegen des Verweises auf die Regelungen zu § 3g UStG davon aus, dass der Gesetzgeber die Einführung eines analogen Bescheinigungsverfahrens zur Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Nachweisführung plant. Da eine entsprechende Regelung im Gesetz bislang fehlt, regen wir die Aufnahme eines entsprechenden Zusatzes in § 13b Abs. 5 S. 6 UStG-E an.

Wir begrüßen die Erweiterung der Vereinfachungsregelung für die Zweifelsfälle in § 13b Abs. 5 S. 8 UStG-E (neu, vormals in Satz 7 enthalten) auf die Telekommunikationsdienstleistungen. Der Referentenentwurf lässt jedoch noch viele Fragen hinsichtlich des Anwendungsbereichs und der Verfahrensabwicklung (v.a. hinsichtlich der Nachweisführung) offen.

Wir regen darüber hinaus den zeitnahen Erlass eines BMF-Schreibens zur Klärung von Verfahrensfragen (v.a. Führung des Nachweises der Wiederverkäufereigenschaft) an, um sich abzeichnenden Anwendungsschwierigkeiten zu begegnen.

Wie das BMF in der Gesetzesbegründung (Seite 148) zutreffend ausführt, ist der Bereich der Telekommunikationsleistungen komplex. Dies folgt vor allem neben der oftmals vielfältigen Zusammensetzung der Leistungen aus dem rasanten technischen Fortschritt in diesem Bereich.

Es bedarf daher der Klarstellung,

- welche Leistungen konkret erfasst werden sollen,
- wann genau die Wiederverkäufereigenschaft des Leistungsempfängers erfüllt ist,

Seite 6/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

- ob ein Wiederverkauf nur bei unveränderter Weitergabe der eingekauften Leistung vorliegt und
- wie das Vorliegen der Wiederverkäufereigenschaft nachzuweisen ist.

Diese Detailfragen sollten in einem begleitenden BMF-Schreiben geklärt werden. Darin sollte u.a. geregelt sein, wie das Bescheinigungsverfahren ausgestaltet werden soll oder wie der Leistende die Wiederverkäufereigenschaft des Leistungsempfängers sonst prüfen und nachweisen kann.

Darüber hinaus wäre eine Klarstellung hilfreich, dass die Überlassung eines Kabel- oder Internetanschlusses im Rahmen eines Vermietungsverhältnisses als unselbstständige Nebenleistung zur Vermietungsleistung (analog zur Stromlieferung durch den Vermieter, vgl. Abschn. 14.12.1 Abs. 5 S. 3 UStAE) anzusehen ist.

- **Zu § 14 Abs. 4 S. 4 UStG-E (Art. 8 Nr. 2 JStG-E 2020)**

Es sollte klargestellt werden, dass die Rechnungsberichtigung ein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 233a Abs. 2a AO darstellt, solange der Besitz der Rechnung als materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug durch Gesetz (vgl. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG) und Rechtsprechung² angesehen wird.

Der in § 14 Abs. 4 UStG-E vorgesehene S. 4 regelt, dass „die Berichtigung einer Rechnung um fehlende oder unzutreffende Angaben“ kein rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 233a Abs. 2a AO ist. Folge dieser Regelung wäre, dass eine Rückwirkung der Rechnungsberichtigung in bereits festsetzungsverjährte Zeiträume damit zu einem dauerhaften Verlust des Vorsteuerabzugs bei dem Leistungsempfänger führen kann. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. S. 125) soll Hintergrund für die Neuregelung sein, dass das Recht auf Vorsteuerabzug unabhängig vom Vorliegen einer Rechnung entsteht, sodass auch die Berichtigung einer Rechnung auf dessen Entstehung keinen Einfluss hat. Das Vorliegen einer Rechnung sei nach Art. 178 MwStSystRL lediglich Voraussetzung dafür, dass das Recht auf Vorsteuerabzug ausgeübt werden kann. Auf nationaler Ebene wird jedoch der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung gem. §§ 14, 14a UStG als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts angesehen, sodass es sachgerecht wäre, die Rechnungsberichtigung, der Rückwirkung zukommt, auch als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Verfahrensrechts und für die Verzinsung anzusehen.

² BFH-Urteil vom 16.01.2014 – V R 28/13, Rz. 18

Seite 7/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Ob die im Referentenentwurf enthaltene Regelung mit dem EU-Recht vereinbar ist, erscheint zudem fraglich. Nach der Rechtsprechung des EuGH³ kann der Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers trotz abgelaufener nationaler Fristen zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht versagt werden, sofern der Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuererstattung nicht vorher ausüben konnte, weil er weder im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung war noch von der Steuerschuld wusste. Das Gericht hat nationale Ausschlussfristen, die aus Gründen der Rechtssicherheit die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zeitlich befristen, zwar für grundsätzlich zulässig erachtet, sofern sie den Grundsätzen der Äquivalenz und Effektivität genügen. Die Frist läuft jedoch nicht ab, bevor eine Rechnung mit Steuerausweis ausgestellt wurde.

Angesichts der Rechtsprechung des 11. Senats des BFH⁴ sollte klargestellt werden, dass der Rechnungsberichtigung ein Rechnungsstorno und die Ausstellung einer neuen Rechnung gleichsteht.

Unberücksichtigt lässt die vorgesehene Regelung ebenfalls die Rechtsprechung des BFH, nach der das Rechnungsstorno und die nachfolgende Neuausstellung der Rechnung einer Rechnungsberichtigung gleichzusetzen ist. Es sollte daher zumindest der Wortlaut des Gesetzestextes an die BFH-Rechtsprechung angepasst werden.

Darüber hinaus regen wir an, das bislang nur im Entwurf vorliegende BMF-Schreiben vom 15.10.2018 zu den umsatzsteuerlichen Wirkungen einer rückwirkenden Rechnungskorrektur zeitnah um die zwischenzeitlich ergangene Rechtsprechung (u.a. Urteile in der Rechtssache Barlis⁵ und Vadan⁶) zu ergänzen und die nicht nur für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung bestehende Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Voraussetzungen und Wirkungen der Rechnungsberichtigung zu beenden.

In diesem Zusammenhang sollten auch offene Fragen zur Verzinsung nach § 233a AO, die sich u.a. aus der Senatex-Rechtsprechung des EuGH ergeben, geklärt werden.

Der EuGH führt in seiner Begründung aus, dass der Unternehmer trotz formell fehlerhafter Eingangsrechnung nicht am sofortigen Vorsteuerabzug gehindert sei. Die Ergänzung der Rechnung wirke ex tunc und es entfielen damit auch die Zinsen. Er führt weiter aus, dass es sich bei der Rechnung um eine formelle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug handelt. Um die Nichtbefolgung formeller Anforderungen für die

³ EuGH-Urteil vom 21.03.2018 - C-533/16 und EuGH-Urteil vom 12.04.2018- C-8/17

⁴ BFH-Urteil vom 22.01.2020 - XI R 10/17

⁵ EuGH-Urteil vom 15.09.2016 - Rs. C-516/14

⁶ EuGH-Urteil vom 21.11.2018 - Rs. C-664/16

Seite 8/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts zu ahnden, kämen andere Sanktionen als die Versagung des Vorsteuerabzugsrechts für das Jahr der Rechnungsausstellung in Betracht, etwa die Auferlegung einer Geldbuße, die in angemessenem Verhältnis zur Schwere des Verstoßes stehe.⁷

Der BFH hat bereits in seinem Urteil vom 26.09.2019 - V R 13/18 einen entsprechenden Zinserlass⁸ wegen Verneinens eines Liquiditätsvorteils beim Leistenden und beim Leistungsempfänger gewährt.

- **Zu § 18 Abs. 4f Satz 1 UStG-E (Art. 10 Nr. 14 Buchstabe g JStG-E 2020)**

Die derzeitige Formulierung in § 18 Abs. 4f Satz 1 UStG-E „obliegen der jeweiligen Organisationseinheit“ sollte ersetzt werden durch die in der Gesetzesbegründung gewählte „nimmt die jeweilige Organisationseinheit alle steuerlichen Rechte und Pflichten [...] wahr“.

Wir regen zudem eine Klarstellung der Behandlung von Gemeinden, Verwaltungsgemeinschaften (dazu Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern vom 27.4.2020, S 7106.1.1 21/4 St33 (= MwStR 11/2020 S. 512)) und von Landschaftsverbänden – etwa Rheinland und Westfalen – sowie den zeitnahen Erlass eines BMF-Schreibens an.

Mit der Einführung des § 18 Abs. 4f UStG-E und § 18 Abs. 4g UStG-E in das Umsatzsteuergesetz will der Gesetzgeber die dezentrale Besteuerung gesetzlich verankern. Ziel dieser Maßnahme soll die Entlastung der Gebietskörperschaften (Bund und Länder) sein (vgl. Begründung des Referentenentwurfs S. 153).

Nach dem neuen Recht sollen die Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder alle steuerrechtlichen Rechte und Pflichten wahrnehmen, soweit diese durch das jeweilige Handeln eine Erklärungspflicht begründen. Sprachlich weichen die Gesetzesformulierung und die Begründung (vgl. S. 153 vorletzter Absatz) voneinander ab, sodass eine einheitliche Formulierung vorgeschlagen wird.

Was eine Organisationseinheit ist, wird nicht im Gesetz selbst, sondern lediglich in der Gesetzesbegründung (vgl. S. 153 letzter Absatz) erläutert. Erfasst sind beispielsweise die Behörden von Bund und Ländern sowie Bundes-/Landesbeauftragte mit eigener Rechtspersönlichkeit. Unklar ist, wie mit Gemeinden, Verwaltungsgemeinschaften und Landschaftsverbänden verfahren werden soll, sodass wir insoweit eine Klarstellung anregen.

⁷ Vgl. auch EUGH-Urteil vom 09.07.2015 - C-183/14.

⁸ BFH-Urteil vom 26.09.2019 - V R 13/18

Seite 9/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Die jeweilige Organisationseinheit hat aufgrund der Neuregelung für ihren Bereich die Umsatzsteuererklärungen selbst abzugeben. Gemäß § 18 Abs. 4f S. 2 UStG-E i.V.m. § 30 Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a und b AO tritt die Organisationseinheit in den dort genannten Verfahren (bspw. Verwaltungsverfahren und gerichtliche Verfahren in Steuer(straf)sachen) an die Stelle der Körperschaft.

Es bedarf des zeitnahen Erlasses eines BMF-Schreibens zur Regelung der sich aus der sog. dezentralen Besteuerung ergebenden, materiell-rechtlichen Anwendungsprobleme. Zu klären sind vor allem Verfahrensfragen hinsichtlich des Vorsteuerabzugs und der Behandlung von Innenleistungen zwischen den Organisationseinheiten. Innenleistungen können entstehen, da die Organisationseinheit nicht das Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes darstellt, sondern lediglich ein Teil des Unternehmens ist.

- **Zu § 18j UStG-E (Art. 9 Nr. 2 JStG-E 2020)**

In § 18j Abs. 5 S. 3 JStG-E 2020 sollte der letzte Halbsatz („und dort in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet wurde“) gestrichen werden.

Nach der neu eingefügten Regelung gilt die Steuererklärung als fristgerecht übermittelt, wenn sie bis zum letzten Tag der einschlägigen Frist der zuständigen ausländischen Behörde übermittelt und dort in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet wurde. Dem Steuerpflichtigen sollten keine nicht von ihm vertretbaren Umstände zugerechnet werden. Er kann im Zweifel nicht prüfen, ob das System der ausländischen Finanzbehörde technisch einwandfrei aufgezeichnet hat.

- **Zu Artikel 33 Abs. 3 - 5 i.V.m. Artikel 8 JStG-E 2020 - Inkrafttreten der Regelungen**

Art. 33 sollte dahingehend geändert werden, dass die nationalen Regelungen, die die Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU betreffen, am 01.07.2021 in Kraft treten. Die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für Telekommunikationsleistungen sollte wegen der faktisch zeitgleich stattfindenden Anpassung der Steuersätze auf 19 % bzw. 7 % ebenfalls auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werden.

Der Referentenentwurf des JStG 2020 enthält zahlreiche Änderungen, die nach Art. 33 Abs. 1 JStG-E 2020 grundsätzlich am Tag nach der Verkündung in Kraft treten sollen. Für die Änderungen des Umsatzsteuerrechts enthalten Art. 33 Abs. 3 - 5 JStG-E 2020 diverse abweichende Regelungen. Danach soll die weit überwiegende Anzahl der neuen Regelungen im

Seite 10/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Umsatzsteuergesetz (vgl. Art. 10, 12, 18 - 20 JStG-E 2020) zum 01.01.2021 wirksam werden.

Die neu eingefügten Regelungen, die die zweite Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets der EU umsetzen, sollen bereits ab dem 01.01.2021 in Kraft treten. Dieses Datum entspricht zwar der derzeitigen Regelung der MwStSystRL. Der Ministerrat der EU hat jedoch zwischenzeitlich beschlossen, die Umsetzung auf den 01.07.2021 zu verschieben. Die Verschiebung ist durch förmliche Annahme des Rates mittels Erlasses einer Verordnung am 20.07.2020⁹ erfolgt. Es sollte daher das Datum des Inkrafttretens der entsprechenden Regelungen im JStG-E 2020 auf den 01.07.2021 geändert werden.

Der für das Reverse-Charge-Verfahren für Telekommunikationsdienstleistungen vorgesehene Einführungszeitpunkt (zum 01.01.2021) sollte ebenfalls auf einen späteren Zeitpunkt in 2021 verschoben werden. Die Unternehmer sind zum Jahresende mit der (erneuten) Steuersatzanpassung beschäftigt. Die Einführung dieser Norm zum selben Zeitpunkt belastet die Steuerpflichtigen (über Gebühr) zusätzlich.

2. Änderung des Erbschaftsteuergesetzes

Es sollte im Rahmen des JStG 2020 die Lohnsummen- und die Behaltensregelung krisengerecht ausgestaltet werden.

Die Corona-Pandemie hat in vielen Unternehmen aufgrund des Umsatzausfalls oder -rückgangs zu Entlassungen oder Kurzarbeit (von Teilen) der Belegschaft geführt. Es ist zu befürchten, dass es zu weiteren Entlassungen kommen wird, da die deutsche Wirtschaft sich langsamer erholt als erhofft.

Nach § 13a Abs. 6, 10 ErbStG entfällt eine für die Übertragung von Betriebsvermögen im Wege des Erbfalls oder der Schenkung zunächst gewährte Steuerbegünstigung (in Abhängigkeit zur abgelaufenen Frist ggf. anteilig) unter anderem dann, wenn das Unternehmen (auch in Teilen) verkauft wird oder eine Betriebsaufgabe erfolgt. Werden demnach zur Liquiditätsbeschaffung während der Krise das Unternehmen oder Teile des Unternehmens verkauft, ggf. auch um die durch die Pandemie ausgelösten wirtschaftlichen Folgen bekämpfen zu können, so stellt dies einen Verstoß gegen die Behaltensregelungen dar.

Entsprechendes gilt im Falle einer Insolvenz. Auch diese führt nach der Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung (R E 13a.13 Satz 3 ErbStR 2019; BFH vom 16.02.2005, II R 39/03, BStBl. II 2005, 571), wenn

⁹ Vgl. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9124-2020-INIT/de/pdf>.

Seite 11/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

sie innerhalb der Behaltensfrist eintritt, zum Verstoß gegen die Behaltensregelung und damit ggf. zu einer nachträglichen, anteiligen Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung. Derzeit ist unter dem Aktenzeichen II R 19/18 ein Verfahren vor dem Bundesfinanzhof anhängig, ob bereits die Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine schädliche Verfügung darstellt.

Die Steuerbefreiungen werden darüber hinaus nur gewährt, wenn innerhalb dieser sog. Behaltensregelungen die Mindestlohnsumme (§ 13a Abs. 3 ErbStG) nicht unterschritten wird. Die Lohnsumme muss innerhalb der 5- oder 7-jährigen Lohnsummenfrist 400 % (Regelverschonung) bzw. 700 % (Optionsverschonung) der sog. Ausgangslohnsumme betragen, wobei bei Betrieben mit weniger als 20 Arbeitnehmern geringere Quoten gelten.

Sofern Betriebsvermögen vor der Corona-Krise übertragen wurde, wird in vielen Fällen von hohen Lohnsummen im Zeitpunkt der Übertragung des Betriebsvermögens auszugehen sein. Wegen des unklaren weiteren Verlaufs der Pandemie und der Dauer der durch sie ausgelösten wirtschaftlichen Krise dürfte die Lohnsumme über den verbleibenden Zeitraum von 5 bzw. 7 Jahren vielfach nicht beibehalten werden können.

Der Lohnaufwand wird zwar durch das dem Arbeitgeber von der Bundesagentur für Arbeit ausgezahlte Kurzarbeitergeld nicht gekürzt, vgl. R E 13a.5 Satz 4 ErbStR 2019. Dennoch wird der bezahlte Arbeitslohn im Falle von Kurzarbeit gegenüber dem regulären Arbeitslohn deutlich geringer sein. Entlassungen mindern den Lohnaufwand vollständig.

Die sich aus dem „unfreiwilligen“ Unterschreiten der Mindestlohnsumme ergebende Rechtsfolge der nachträglichen Steuerfestsetzung erscheint in einer durch den Steuerpflichtigen unbeeinflussbaren, gesamtwirtschaftlichen Extremsituation wie der andauernden Corona-Pandemie nicht sachgerecht.

Wir regen daher an, die Behaltensregelung im Fall der Insolvenz des übertragenen Betriebs bzw. die Lohnsummenregelung für 2020 und 2021 auszusetzen oder zumindest für die Lohnsummenregelung den vor der Krise bestehenden Lohnaufwand für 2020 und 2021 fortgelten zu lassen.

3. Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Es sollte die Regelung des schädlichen Beteiligungserwerbs und des Untergangs des Verlustrücktrags in § 8c Abs. 1 KStG ausgesetzt werden.

Bei einer zum Liquiditätserhalt oder -erwerb notwendigen Übertragung von Unternehmensanteilen gehen bestehende Verluste grundsätzlich vollständig unter, sofern mehr als 50 % der Anteile übertragen werden (§ 8c Abs. 1

Seite 12/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

KStG). Diese Rechtsfolge tritt nicht ein, soweit die Voraussetzungen der sog. Stille-Reserven-Klausel (§ 8c Abs. 1 S. 5–8 KStG) oder der sog. Sanierungsklausel (§ 8c Absatz 1a KStG) erfüllt sind.

Die Sanierungsklausel, die zur Bekämpfung der Folgen der Finanzkrise 2008 in das Gesetz eingefügt wurde, ermöglicht die Erhaltung nicht genutzter Verluste, wenn der Beteiligungserwerb zum Zweck der Sanierung des Geschäftsbetriebs der Körperschaft erfolgt ist. Der Erwerber muss eine Sanierung, die Verhinderung oder Beseitigung einer Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung anstreben und darüber hinaus sicherstellen, dass die wesentlichen Betriebsstrukturen des aufgekauften Geschäftsbetriebs bestehen bleiben. Dies kann er u.a. nach § 8c Abs. 1a S. 3 KStG dadurch sicherstellen, indem die Lohnsumme innerhalb der nächsten fünf Jahre nach dem Beteiligungserwerb 400 % der Ausgangslohnsumme nicht unterschreitet. Der im Gesetz enthaltene, statische Verweis auf die Lohnsummenregel in § 13a Abs. 3 ErbStG a.F. (2008) wurde aus Vereinfachungsgründen gewählt und ist veraltet, sodass kein Rückgriff auf die aktuelle Fassung der Lohnsummenregelung möglich ist. Eine analoge Anwendung der aktuellen Vorschriften des ErbStG (, d.h. auch des §13a Abs. 3 S. 4 ErbStG n.F., der eine Reduktion der Lohnschwelle für Betriebe mit fünf bis zehn Mitarbeitern auf 250 % und für Betriebe mit zehn bis fünfzehn Mitarbeitern auf 300 % vorsieht,) ist nicht möglich, wäre jedoch für kleinere und mittelgroße Betriebe wichtig. Denn bei kleineren betrieblichen Einheiten kommt einzelnen Mitarbeitern eine höhere Gewichtung an der Lohnsumme zu, sodass bereits ein geringer Arbeitsplatzabbau zu einem Untergang der nicht genutzten Verluste führt.

Der Erhalt des Verlustvortrags für die „überlebenden“ Unternehmen ist jedoch bedeutsam. Die aus dem Wegfall der Verlustnutzungsmöglichkeit entstehende Steuerzahlung entzieht dem Unternehmen dringend benötigte Liquidität und kann den weiteren Verlauf der Sanierungsmaßnahmen negativ beeinflussen. Außerdem kann den Unternehmen ein Wettbewerbsnachteil gegenüber Konkurrenzunternehmen entstehen, denen keine Änderungen ihrer Beteiligungsstruktur durch die Folgen der Pandemie „aufgezwungen“ wurden.

Um die Verlustnutzung für Sanierungsfälle zu gewährleisten, ist es in Anbetracht der aktuellen Krise mindestens geboten, die Lohnsummenregelung anzupassen; besser wäre es, die Anwendung des § 8c Abs. 1 S. 1 KStG vollständig auszusetzen.

Dieser Antrag steht dabei nach unserer Auffassung nicht im Widerspruch zur Zielsetzung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags des § 8d KStG. Steuerpflichtige können zwar bei Erfüllen der Voraussetzungen den

Seite 13/13 zum Schreiben vom 14.08.2020 an das BMF

Fortbestand der Verluste sichern. Die Vorschrift ist jedoch ebenfalls nicht krisengerecht ausgestaltet. Die Merkmale des § 8d Abs. 1 S. 3 und 4, Abs. 2 KStG bedeuten für die Steuerpflichtigen eine erhebliche Rechtsunsicherheit. Außerdem behindern diese Vorgaben aufgrund mangelnder Flexibilität eine weitere Konsolidierung der Unternehmen, da bereits eine wesentliche Änderung in der Produktpalette, des Leistungsportfolios oder des Kundenstamms zu einem Wegfall des fortführungsgebundenen Verlusts führen kann.

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei den anstehenden Beratungen berücksichtigen. Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, StB RA
Fachleiterin Steuern und Recht