

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Michael Sell
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IWA2@bmf.bund.de

Kürzel
Me/DE – S 07/18

Telefon
+49 30 27876-520

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
ebert@dstv.de

Datum
13.07.2018

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2018

Sehr geehrter Herr Ministerialdirektor Sell,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2018. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit zur schriftlichen Stellungnahme wahr. Nachfolgend teilen wir Ihnen unsere Anregungen zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs mit. Wir freuen uns, wenn Sie diese berücksichtigen.

I. Vorbemerkung

Der DStV beschränkt sich in seinen nachfolgenden Ausführungen auf die Änderungen im Umsatzsteuergesetz (Artikel 9 des Referentenentwurfs). Zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2016/1065 vom 27.06.2016 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG hinsichtlich der Behandlung von Gutscheinen („Gutschein-Richtlinie“) erlauben wir uns vorab einige Anmerkungen.

Die Gutschein-Richtlinie schreibt vor, dass neue Regelungen zur Behandlung von Gutscheinen bis spätestens 31.12.2018 erlassen sein und ab 01.01.2019 angewendet werden müssen. Insofern begrüßt der DStV, dass er bereits Mitte 2017 zu einem entsprechenden

Umsetzungsvorschlags des Bundesministerium der Finanzen (BMF) Stellung nehmen durfte ([DStV-Stellungnahme S 08/17](#)). Der DStV erkennt positiv an, dass das BMF dort vorgetragene Anregungen zum Teil im vorliegenden Referentenentwurf aufgegriffen hat. Der DStV hat moniert, dass in dem Umsetzungsvorschlag keine Anhaltspunkte enthalten waren, wie der gesetzlich definierte Gutschein von ähnlichen Instrumenten, wie Preisnachlassgutscheinen, abgegrenzt wird. Nun bestimmt § 3 Abs. 13 Satz 2 UStG-E zumindest, dass Instrumente, die lediglich zum Preisnachlass berechtigen, keine Gutscheine im Sinne des § 13 Abs. 1 UStG-E sind. Auch nimmt der DStV wohlwollend wahr, dass die von ihm angeregte Angleichung des Wortlauts in § 3 Abs. 14 Satz 3 UStG-E an die entsprechende Formulierung des Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL umgesetzt wurde.

Leider bleiben jedoch nach wie vor wichtige Praxisfragen ungeklärt. Der DStV begrüßt daher das Mitte 2017 angekündigte BMF-Einführungsschreiben, welches nähere Ausführungen enthalten soll. Dieses sollte so rechtzeitig vor dem 01.01.2019 veröffentlicht werden, dass steuerliche Berater und Steuerpflichtige ausreichend Zeit haben, die Unternehmensabläufe und technischen Modalitäten auf die Neuerungen anzupassen. Der DStV plädiert zudem für eine frühzeitige Einbindung der steuerlichen Berater in die weiteren Überlegungen. Nur so kann eine für die Beratung praktikable Umsetzung gelingen.

II. Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 2 Buchst. b: Abgrenzung des Begriffs „Gutschein“, § 3 Abs. 13 - 14 UStG-E

Praxisrelevante Konkretisierungen, welche „Gutscheine“ von dem Anwendungsbereich des § 3 Abs. 13 ff. UStG-E erfasst sind, stehen noch aus. Im Sinne der Rechtssicherheit plädiert der DStV dafür, auf gesetzliche Klarstellungen nicht gänzlich zu verzichten. Insbesondere die folgenden Umstände, die explizit in den Erwägungsgründen der Gutschein-Richtlinie benannt werden, sollten gesetzlich geregelt sein.

1. Erwägungsgrund Nr. 5

Ausweislich des Erwägungsgrundes Nr. 5 der Gutschein-Richtlinie sollen die Bestimmungen über Gutscheine beispielsweise keine Änderung der mehrwertsteuerlichen Behandlung von Fahrscheinen, Eintrittskarten für Kinos und Museen und Ähnlichem zur Folge haben.

Ein Gutschein über eine freie Zugfahrt bei einem Anbieter des Schienenverkehrs kann aus Sicht des DStV aber durchaus von der jetzigen Definition eines Gutscheins im Sinne des § 3 Abs. 13 UStG-E erfasst sein. Der DStV regt an, den Inhalt des Erwägungsgrunds 5 gesetzlich zu verankern.

2. Erwägungsgrund Nr. 6

Aus Erwägungsgrund Nr. 6 der Gutschein-Richtlinie ergibt sich ferner die Konkretisierung, dass ein Gutschein sowohl gegenständlich als auch elektronisch sein kann. Dies sollte in § 3 Abs. 13 UStG-E, der die allgemeine Definition des Gutscheins enthält, normiert werden.

Zu Nr. 2 Buchst. b: Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen bei der Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen, § 3 Abs. 15 UStG-E

Der durch die Gutschein-Richtlinie angepasste Art. 30b Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL regelt die Umsatzbesteuerung von erbrachten Dienstleistungen (z. B. Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen), die im Zusammenhang mit der Abgabe von Mehrzweck-Gutscheinen stehen. Wird ein Mehrzweck-Gutschein von einem anderen Steuerpflichtigen als dem abgegeben, der letztlich den Umsatz erbringt, so unterliegen etwaig erbrachte Vertriebs- oder Absatzförderungsleistungen des Abgebenden der Umsatzbesteuerung.

Obwohl sich der Referentenentwurf im Übrigen sehr stark an dem Wortlaut der Gutschein-Richtlinie orientiert, enthält er keine dementsprechende Klarstellung. Durch das bewusste Abweichen von der Gutschein-Richtlinie an dieser Stelle könnten Fragen in der Praxis auftreten. Zur Vermeidung etwaiger Zweifel regt der DStV an, § 3 Abs. 15 UStG-E um einen an dem Richtlinien-text orientierten Satz 3 zu ergänzen.

Zu Nr. 2 Buchst. b: Weitere DStV-Anregungen

1. Nichteinlösen von Gutscheinen

Der Referentenentwurf enthält leider nach wie vor keine Ausführungen zu den umsatzsteuerlichen Folgen, wenn Gutscheininhaber ihren Ein- oder Mehrzweckgutscheine nicht einlösen.

Dies entspricht zwar den Vorgaben der Gutschein-Richtlinie. Deren Erwägungsgrund 12 stellt klar, dass sie „...nicht auf die Situationen abzielt, in denen ein Mehrzweck-Gutschein nicht

während seiner Gültigkeitsdauer vom Endverbraucher eingelöst wird, und der Verkäufer die für diesen Gutschein erhaltene Gegenleistung einbehält“. Jedoch erscheint es systematisch zweifelhaft, dass der Verkäufer eines Einzweck-Gutscheins auch bei Nicht-Einlösung des Gutscheins mit der abgeführten Umsatzsteuer belastet ist, der Verkäufer eines Mehrzweck-Gutscheins in einem solchen Fall hingegen nicht.

2. Rechnungsangaben nach § 14 UStG: Konkretisierung der Leistungsbeschreibung

Die Übertragung von Einzweck-Gutscheinen fingiert, dass diese Handlung die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung darstellt. Die Praxis wird sich daher die ungeklärte Frage stellen, welche Leistungsbeschreibung bei der Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen auf der ausgestellten Rechnung auszuweisen ist.

Reicht die Angabe „Übertragung eines Gutscheins“? Und muss in diesem Fall die konkrete Bezeichnung „Einzweck-Gutschein“ vorgenommen werden, um die Besteuerung des Rechnungsausstellers zu erleichtern? Oder muss die Rechnung die Angaben nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 5 UStG, also die Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten? Letztere Frage stellt sich beispielsweise bei Nennwertgutscheinen, bei denen Art und Umfang mitunter noch gar nicht zum Zeitpunkt der Übertragung des Gutscheins bestimmt werden können.

Die Klärung dieser Fragen ist für die Praxis von großer Relevanz. Soweit es an klaren Vorgaben mangelt, könnte sich der leistende Unternehmer künftig in Betriebsprüfungen Fragen zur Steuerbarkeit, zur Steuerpflicht oder zum Steuersatz ausgesetzt sehen.

Auch für den unternehmerischen Rechnungsempfänger ist die Lösung dieser Unklarheiten von erheblicher Bedeutung. Eine korrekte, den Vorgaben nach §§ 14, 14a UStG folgende Rechnung wirkt sich unter anderem auf seinen Vorsteuerabzug aus.

Angesichts der weitreichenden praktischen sowie rechtlichen Auswirkungen für den Leistenden und den Leistungsempfänger erachtet es der DStV als zwingend, dass diese Unsicherheiten gesetzlich behoben werden. Es würde der Systematik der detaillierten Vorschriften zu den Vorgaben für Rechnungen sowie denen für den Vorsteuerabzug widersprechen, diese Fragen

in einem untergesetzlichen BMF-Schreiben zu lösen. Eine untergesetzliche Klärung würde zudem keine Sicherheit in finanzgerichtlichen Streitigkeiten gewähren.

Zu Nr. 2 Buchst. b: Behandlung von „Alt-Gutscheinen“, § 27 Abs. 23 UStG-E

Die Neuregelungen sollen gem. § 27 Abs. 23 UStG-E erstmals auf Gutscheine anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden. Dies entspricht dem in der Gutscheine-Richtlinie festgelegten Zeitpunkt.

Rechtlich ungeklärt ist, wie Gutscheine behandelt werden, die bis zum 31.12.2018 ausgegeben und erst ab 2019 eingelöst werden. Es könnte beispielsweise folgende Situation eintreten:

Die Filiale A des Unternehmens X überträgt im November 2018 an Kunde B einen Gutschein. Auf dem Kundenbeleg wird keine Umsatzsteuer ausgewiesen. Zudem führt das Unternehmen X keine Umsatzsteuer an das Finanzamt ab. Ein Ausstellungsdatum ist auf dem Gutschein nicht vermerkt. B löst den Gutschein in der Filiale C im März 2019 ein. Bei der tatsächlichen Lieferung des Gegenstands geht die Filiale C von einem Einzweck-Gutschein nach dem ab 01.01.2019 geltenden Recht aus. Sie beurteilt demnach die Lieferung des Gegenstands als nicht steuerbar. In beiden Leistungsbeziehungen ist keine Umsatzsteuer abgeführt worden.

Denkbar ist auch der umgekehrte Fall: In 2018 wird die Übertragung eines Gutscheins als steuerbar sowie steuerpflichtig behandelt und Umsatzsteuer abgeführt. In 2019 wird der Gutschein bei dessen Einlösung als Mehrzweck-Gutschein nach neuem Recht beurteilt. So würde die spätere Ausführung der Leistung zusätzlich als steuerbar und steuerpflichtig behandelt.

Eine Lösung dieser Fragen allein in dem geplanten BMF-Einführungsschreiben ist nicht ausreichend. Der DStV spricht sich aus Gründen der Rechtssicherheit für klarstellende gesetzliche Regelungen aus.

Zu Nr. 4 Buchst. a: Entgeltdefinition, § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG-E

Vereinfacht dargestellt soll sich künftig die Entgeltdefinition gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG-E nicht mehr nach den Aufwendungen des Leistungsempfängers, sondern nach dem Wert der Gegenleistung richten, die der leistende Unternehmer erhält, abzüglich der Umsatzsteuer.

Der DStV begrüßt, dass die Definition des umsatzsteuerlichen Entgeltbegriffs mit der geplanten Änderung an den unionsrechtlichen Art. 73 MwStSystRL angenähert wird. Dies sorgt für mehr Rechtsklarheit. Die derzeitige Entgeltdefinition des § 10 Abs. 2 UStG muss nicht mehr erst unionsrechtskonform ausgelegt werden.

Zu Nr. 7: Bescheinigung über die steuerliche Erfassung für den Handel auf elektronischen Marktplätzen, § 22f UStG-E

Mit § 22f Abs. 1 UStG-E werden Betreiber elektronischer Marktplätze dazu verpflichtet, bestimmte Angaben von Unternehmern zu speichern, die Produkte über ihren Marktplatz vertreiben. Dies hat auch Auswirkungen auf die Unternehmer, die den Marktplatz nutzen:

Ein Marktplatzbetreiber muss gem. § 22f Abs. 1 Satz 1 UStG-E verschiedene Angaben des liefernden Unternehmers aufzeichnen. Dazu zählen unter anderem

- dessen vollständiger Name und dessen vollständige Anschrift sowie
- dessen Steuernummer und soweit vorhanden dessen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

Den Nachweis dieser Angaben muss der Marktplatzbetreiber mittels einer Bescheinigung des liefernden Unternehmers über dessen steuerliche Erfassung führen.

Für den liefernden Unternehmer bedeutet das, dass er eine solche Bescheinigung beantragen muss. Sie soll gem. § 22f Abs. 1 Satz 3 UStG-E vom zuständigen Finanzamt erteilt werden.

Da die Bescheinigung ausweislich § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG-E auf längstens drei Jahre beschränkt sein soll, wird deren Beantragung zu einem immer wiederkehrenden Prozess für sämtliche Unternehmer führen, die ihre Produkte über elektronische Marktplätze vertreiben. Angesichts des dadurch entstehenden bürokratischen Mehraufwands, ist aus Sicht des DStV umso wichtiger, dass die Beantragung keine Rechtsfragen aufwirft. Der DStV sieht hier noch Nachbesserungsbedarf:

1. Mangelnde Transparenz des Bescheinigungsverfahrens

Zunächst ist der Begriff „Bescheinigung über die steuerliche Erfassung“ misslich. Die Formulierung lässt vermuten, dass es sich um ein Dokument handelt, welches ermessensfrei ausgestellt wird. Jedoch zeigt § 22f Abs. 1 Satz 4 UStG-E ein anderes Bild. Hier heißt es:

*„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.“*

Die Begründung des Referentenentwurfs lässt bedauerlicherweise keine erläuternden Rückschlüsse über mögliche Ablehnungsgründe zu. Es heißt hier nur:

„Nach Satz 4 wird dem Finanzamt die Möglichkeit eingeräumt, den Antrag auf Erteilung der Bescheinigung nach Satz 2 abzulehnen, wenn sich der Unternehmer in der Vergangenheit nicht oder nicht in vollem Umfang rechtskonform verhalten hat und zu erwarten ist, dass er dies auch künftig nicht tun wird.“

Es bleibt völlig unklar, welchen Maßstab die Finanzverwaltung bei ihrer Prüfung zugrunde zu legen hat. Insbesondere für die Einschätzung des zukünftigen Verhaltens des Steuerpflichtigen fehlt jeglicher Anhaltspunkt. So wird das Verfahren für Steuerpflichtige undurchsichtig.

Der DStV fordert daher an dieser Stelle mehr Transparenz: Zum einen sollte der Tatbestand durch Regelbeispiele, in welchen Fällen die Finanzverwaltung ablehnen kann, näher erläutert werden. Diese Anregung erscheint bei einem Blick in § 22 GrEStG umso gerechtfertigter: Bei einem Grundstückserwerb steht die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung zwar ebenfalls im Ermessen der Finanzverwaltung. § 22 Abs. 2 GrEStG gibt jedoch Beispiele vor, wann eine Ermessensreduktion auf null besteht.

Zum anderen sollte gesetzlich festgeschrieben werden, dass die Finanzverwaltung eine Ablehnung begründen muss. Andernfalls bestünde die Gefahr, dass das jeweils subjektive Empfinden des Sachbearbeiters über die Erteilung der Bescheinigung entscheidet.

2. Fehlende Klarstellung des Rechtsschutzes

Die Bescheinigung über die steuerliche Erfassung spielt eine zentrale Rolle für den Zugang zum elektronischen Marktplatz: Halten Betreiber eines elektronischen Marktplatzes die Bescheinigung über steuerliche Erfassung nicht vor, erhöht sich ihr Haftungsrisiko. Sie können dann leichter gem. § 25e Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG-E für von Händlern nicht abgeführte Umsatzsteuer in Haftung genommen werden. Elektronische Marktplatzbetreiber werden daher ein großes Interesse daran haben, nur Händlern mit einer entsprechenden Bescheinigung auf ihrer Plattform den Produktvertrieb zu ermöglichen. Die Bescheinigung wird somit faktisch zur Zugangsvoraussetzung für den elektronischen Marktplatz.

Aus diesem Grund hat ein Unternehmer, der die Bescheinigung über die steuerliche Erfassung bei seinem Finanzamt beantragt, ein besonderes Rechtsschutzbedürfnis.

Es sollte aus Sicht des DStV daher klargestellt werden, dass es sich bei der Erteilung der Bescheinigung bzw. der Ablehnung des Antrags – vergleichbar der Unbedenklichkeitsbescheinigung nach § 22 GrEStG - um einen Verwaltungsakt handelt. Gegen diesen wäre ein Einspruch statthaft. Falls die Bescheinigung einen Realakt darstellen würde, würde der Unternehmer unmittelbar in ein kostspieliges Klageverfahren gedrängt werden.

3. Fehlende Übergangsbestimmungen

Aus dem Referentenentwurf geht nicht hervor, ob die Aufzeichnungspflicht nur für künftige, bislang nicht aktive Händler gilt oder ob die geforderten Aufzeichnungen auch von bereits handelnden Unternehmern vorgehalten werden müssen. Der DStV regt an, dass zu diesem Aspekt weitere Erläuterungen nachgeholt werden.

4. IT-Umsetzung zulasten von Steuerpflichtigen

Der DStV wundert sich sehr, dass die Bescheinigung über die steuerliche Erfassung zunächst lediglich in Papierform ausgestellt werden soll (§ 27 Abs. 25 Satz 3 UStG-E). Im Zuge der Digitalisierung sollte es selbstverständlich sein, dass neue Medienbrüche möglichst vermieden werden. Darüber hinaus passt die Papierform nicht in den Kontext des Regelungsbereiches: Gerade im Bereich des Online-Handels dürfte sie als unsinniger bürokratischer Mehraufwand empfunden werden. Die Einführung in Papierform schwächt die Akzeptanz der Bescheinigung.

Schließlich ist dem Referentenentwurf ein Ungleichgewicht zulasten des Marktplatzbetreibers immanent: Auf der einen Seite fordert der Referentenentwurf, dass dieser seine IT-Systeme zum 01.01.2019 so abändert, dass er alle geforderten Informationen elektronisch vorhalten kann. Auf der anderen Seite regelt § 27 Abs. 25 Satz 3 UStG-E zugunsten der Finanzverwaltung eindeutig, dass *„bis zur [späteren] Einführung des elektronischen Abfrageverfahrens [...] die Bescheinigung dem liefernden Unternehmer in Papierform zu erteilen [ist].“*

Wünschenswert wäre eine möglichst zeitnahe Einführung des elektronischen Abfrage- und Erteilungsverfahrens.

Zu Nr. 8: Haftungsfolgen für Marktplatzbetreiber, § 25e UStG-E

§ 25e Abs. 1 UStG-E regelt, dass ein elektronischer Marktplatzbetreiber für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines Unternehmers auf seinem Marktplatz haftet. § 25e Abs. 2 UStG-E bestimmt, in welchen Fällen der Marktplatzbetreiber von dieser Haftung befreit ist. Er muss hierzu nachweisen, dass er keine Kenntnis von der Nichtentrichtung hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auch nicht hätte haben müssen.

Die neuen Aufzeichnungspflichten bedeuten für den Marktplatzbetreiber eine enorme Zusatzbelastung. Insofern erscheint allein eine Haftung gerechtfertigt, soweit der Marktplatzbetreiber die ihm auferlegten Pflichten verletzt. Eine darüberhinausgehende Haftung für ein betrügerisches Verhalten, das allein der Online-Händler zu vertreten hat, sieht der DStV kritisch. Dem Marktplatzbetreiber fehlt es gänzlich an einem Näheverhältnis zu den teilnehmenden Händlern. Ihm würde ein unüberschaubares und nicht gerechtfertigtes Haftungsrisiko auferlegt werden.

Vor diesem Hintergrund regt der DStV an, den Haftungsausschluss an die Pflichterfüllung durch den Marktplatzbetreiber und damit unter anderem an das Vorliegen der Bescheinigung über die steuerliche Erfassung zu knüpfen. § 25e Abs. 2 Satz 2 UStG-E sollte entsprechend wie folgt abgeändert werden:

„[...] Der Nachweis gilt insbesondere dann als erbracht, wenn der Betreiber eine Bescheinigung nach § 22f Absatz 1 Satz 2 oder elektronische Bestätigung nach § 22f Abs. 1 Satz 6 vorlegen kann.“

Gern stehen wir Ihnen für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Leiterin der Steuerabteilung)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referentin für Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
