



FRIEDRICH - ALEXANDER - UNIVERSITÄT ERLANGEN - NÜRNBERG

**Lehrstuhl für Deutsches und
Internationales Steuerrecht**

An
den Finanzausschuss
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
Paul Löbe Haus
11011 Berlin

Prof. Dr. iur. Wolfram Reiß

Lange Gasse 20, 90403 Nürnberg

Telefon: (0911) 5302-353

Telefax: (0911) 5302-165

e-mail: reiss@wiso.uni-erlangen.de

Nürnberg, den .21.9.2004

Betrifft: Anhörung zum Entwurf Richtlinien – Umsetzungsgesetz – EURLUmsG – BT –
DrS 15/3777

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Scheel, sehr geehrte Damen und Herren des Finanzausschusses

Zu dem o.a. Gesetzesentwurf übermittele ich die anliegende Stellungnahme.

Die Ausführungen betreffen im Wesentlichen die vorgeschlagenen Änderungen zu Art. 5 (Umsatzsteuergesetz).

Mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Wolfram Reiß

I. Allgemeiner Teil

Der Schwerpunkt des Gesetzes liegt in der Umsetzung der in der Begründung genannten EU – Richtlinien. Insoweit besteht ohnehin jedenfalls hinsichtlich des Inhaltes kein Spielraum für den Gesetzgeber. Generell sollte der Gesetzgeber zwischen zwei unterschiedlichen Situationen unterscheiden:

Einerseits geht es darum, dass neue Richtlinien umgesetzt werden müssen, hier die Richtlinie 2003/123/EG (Erweiterungen der Mutter/Tochterrichtlinie und der Richtlinien 2003/92/EG (Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität) sowie 2004/79/EG (Amtshilfe bei Beitreibung). Hier kann nur empfohlen werden, dass die jeweilige Umsetzung in möglichst enger Anlehnung auch an den Wortlaut und die Systematik der Richtlinie erfolgt, sofern dies nicht zu Missverständnissen der deutschen Gesetzesanwender führen wird. Jedenfalls ist sehr genau zu prüfen, ob bei Abweichungen vom Wortlaut und der Systematik der Richtlinie tatsächlich die Richtlinie zutreffend umgesetzt wird. Dieses Verfahren empfiehlt sich deshalb, weil auf diese Weise vermieden wird, dass gegebenenfalls immer wieder Gesetzesänderungen erforderlich werden, weil das deutsche Gesetz nicht mit einer später gegebenen Auslegung etwa der zugrunde liegenden Richtliniennorm durch den EuGH übereinstimmt. Bei einer an den Wortlaut und die Systematik der Richtlinie angelehnten deutschen Gesetzesfassung – allerdings unter Beachtung der deutschen Sprache – kann etwaigen später ergehenden Urteilen des EuGH hingegen schlicht durch die dann gebotene richtlinienkonforme Auslegung Rechnung getragen werden, ohne dass es eines Tätigwerdens des Gesetzgebers bedarf. Dies entlastet den Gesetzgeber von überflüssiger Arbeit.

Andererseits ist Urteilen des EuGH zur Auslegung von Richtlinien Rechnung zu tragen, die bereits umgesetzt worden sind. Hier ist ein Tätigwerden des Gesetzgebers nur erforderlich, wenn eine richtlinienkonforme Auslegung des deutschen Gesetzes angesichts einer eindeutigen fehlerhaften Umsetzung nicht möglich ist. Sofern eine richtlinienkon-

forme Auslegung möglich ist, sollte der Gesetzgeber wirklich nur dann behelligt werden, wenn durch eine Gesetzesänderung die Rechtsanwendung erleichtert wird.

In jedem Falle sollte der Gesetzgeber vermeiden, Einzelfallentscheidungen des EuGH zum Anlass zu nehmen, diese quasi im Gesetz nachzuzeichnen. Sofern überhaupt gesetzgeberischer Handlungsbedarf gesehen wird, ist zu empfehlen, dass dann überprüft wird, ob der deutsche Gesetzestext näher an Wortlaut und Systematik der zugrunde liegenden Richtlinienbestimmungen anzupassen ist. Jedenfalls sollte die Änderung dann in einer mehr generalisierenden Form erfolgen. Die Crux der Umsetzung von Urteilen in zu enger Anlehnung an den jeweils entschiedenen Sachverhalt birgt die Gefahr, dass die zugrunde liegende Grundentscheidung kaum mehr erkennbar ist und jeweils Nachbesserungen erforderlich werden, wenn der EuGH eine Entscheidung zu einem etwas anders gelagerten Sachverhalt trifft. Diese etwa abstrakt klingenden Ausführungen werden deutlicher werden bei den Bemerkungen zu den vorgeschlagenen Änderungen zu Art. 5 Nr. 12 (§ 17 Abs. 2a UStG) und zu Art. 5 Nr. 11 (§ 15 a UStG).

Auch soweit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes für die Zukunft entgegengetreten werden soll, empfiehlt es sich, möglichst nicht punktuell zu reagieren, sondern den Gesamtkomplex dann gründlich zu regeln. Insoweit verweise ich auf die nachfolgenden Ausführungen zu Art. 3 Nr. 4 (zur KSt).

II. Besonderer Teil

II.1. Zu Art. 3 Nr. 4 und Nr. 6 (§ 14 Abs.3 nF KStG und § 27 Abs. 4 Satz 6 KStG nF)

Empfehlung:

Der Entwurf sollte jedenfalls nicht jetzt und jedenfalls nicht so umgesetzt werden. Vielmehr ist insgesamt, falls die Organschaft in der jetzigen Form mit dem Verlangen eines Gewinnabführungsvertrages und der Zurechnung beibehalten wird, eine gesetzlich umfassende Regelung für die so genannten Ausgleichsposten bei Auseinanderfallen von Einkommenszurechnung und handelsrechtlicher Gewinnabführung zu schaffen.

Begründung:

Es handelt sich um ein „Nichtanwendungsgesetz“ gegenüber abweichender Rechtsprechung des BFH zur Auslegung des gegenwärtigen Rechtes für die Behandlung so genannter Mehr- und Minderabführungen aus vororganschaftlicher Zeit. Wiederhergestellt werden soll die von der Finanzverwaltung in 59 KStR vertretene Rechtsauffassung. Dies wäre nur dann begründet, wenn die abweichende BFH – Rechtsprechung (I R 50/01, I R 51/01 und 68/01) zu speziell nach Einführung des Halbeinkünfteverfahrens materiell unzutreffenden Ergebnissen führen würde. Das gilt es zu überprüfen.

Sicherzustellen ist allerdings nicht nur die Einmalbelastung auf der Ebene der Körperschaft – dies wird durch die BFH-Rechtsprechung gewährleistet -, sondern es muss auch sichergestellt werden, dass der Organträger letztlich nur die Vermögensmehrung zu versteuern hat, die er tatsächlich erfährt. Im Endergebnis darf nicht nur die Einmalbesteuerung des operativen Gewinnes – egal bei wem - gesichert sein, sondern auch, dass insbesondere bei Beendigung der Organschaft der Organträge in dem Umfang besteuert wird, zu dem er tatsächlich eine Vermögensmehrung erfahren hat.

Dem trägt die Finanzverwaltung für den Fall organschaftlicher Mehr- oder Minderabführungen im Ergebnis zutreffend dadurch Rechnung, dass in Höhe der Differenz zwischen steuerlicher Ergebniszurechnung und handelsrechtlicher Gewinnabführung erfolgsneutral so genannte Ausgleichsposten in der Steuerbilanz des Organträgers gebildet wer-

den, die sich erst bei Veräußerung der Beteiligung erfolgswirksam beim Organträger auswirken, sofern sie nicht wegen gegenläufiger Entwicklung bereits während des Bestehens der Organschaft aufzulösen waren (vgl. R 59 KStR). Die Grundidee ist dabei, dass bei einer handelsrechtlichen Minderabführung (etwa durch Bildung von Rücklagen) gegenüber dem zuzurechnenden Einkommen ein Ausgleich erfolgen muss, sofern die Beteiligung veräußert wird. Andernfalls würde der Organträger mehr an Einkommen versteuern, als an ihn tatsächlich abgeführt wurde. Als typischer Geschehensablauf wird zutreffend unterstellt, dass der Organträger (OT) wegen der offenen oder stillen Rücklagenbildung bei der Organgesellschaft (OG) einen entsprechend höheren Veräußerungspreis erzielen wird. Ohne die Bildung eines aktiven Ausgleichspostens würde der Organträger nicht nur – wie vom Gesetz in § 14 KStG – angeordnet, die Differenz zur der Minderabführung zunächst zu versteuern haben, sondern dieser Betrag müsste – vorbehaltlich einer Befreiung nach § 8 b EStG (voll) und § 3 Nr. 40 EStG (hälftig) – bei der Veräußerung nochmals versteuert werden.

Umgekehrt verhält es sich bei einer Mehrabführung. Hier wird durch die Bildung eines passiven Ausgleichspostens verhindert, dass im Falle einer Veräußerung – zu einem typischerweise wegen der Mehrabführung geringeren Veräußerungspreis – die handelsrechtliche Mehrabführung beim Organträger trotz eingetretener Vermögensmehrung nie zu besteuern ist.

Beispiel: Bildung einer Rücklage in organschaftlicher Zeit / Minderabführung:

Die OG hat in '03 (1. Jahr der Organschaft) ein zu versteuerndes Einkommen von 100. Dieses wird dem OT nach § 14 KStG zugerechnet. Wegen einer zulässigen Rücklagenbildung von 20 wird lediglich ein Gewinn von 80 handelsrechtlich abgeführt. Die Beteiligung war Ende 02 für 0 erworben worden.

a) In 04 löst die OG die Rücklage auf und führt sie an den OT ab. Das für 04 zuzurechnende Einkommen beträgt 0. Anfang 05 wird die Beteiligung für 0 (Buchwert = 0) veräußert. Nach der in den KStR niedergelegten Auffassung der FinVerw ist für 03 ein aktiver Ausgleichsposten von 20 zu bilden ohne Auswirkung auf das Einkommen des OT. Dieser ist in 04 erfolgsneutral aufzulösen. In 05 ergibt sich ein Veräußerungsgewinn von 0. Der OT hat insgesamt 100 (in 03) versteuert und auch erhalten, nämlich 80 in 03 und 20 in 04.

b) Die Rücklage wird nicht in 04 aufgelöst. Bei der Veräußerung in 05 werden als Verkaufspreis 20 erzielt. Der OT hat tatsächlich erhalten: 80 in 03 und einen „Veräußerungsgewinn“ von 20 in 05 = 100. Zu versteuern sind wegen der Zurechnung ebenfalls 100, allerdings schon in 03. In 05 ergibt sich kein „Veräußerungsgewinn“, weil dem Kaufpreis von 20 einerseits der Abgang zum Buchwert von 0 und die nach Ansicht der Finanzverwaltung erfolgswirksame Auflösung des aktiven Ausgleichspostens von 20 als Aufwand gegenüberstehen.

Die Regelung in R 59 KStR sollte sich allerdings nicht nur in einer Verwaltungsanweisung wieder finden, sondern auch gesetzlich ausdrücklich verankert werden. Die mittelbare Regelung in § 26 Abs.4 KStR hinsichtlich der Behandlung des Einlagekontos bei der Organgesellschaft ist schon deshalb nicht ausreichend, weil auch hinsichtlich der Zusammensetzung des Eigenkapitals des Organträgers entschieden werden muss, ob und wie sich der jeweilige Differenzbetrag in dessen Eigenkapital auswirkt. Auch hier wird bezüglich des ausschüttbaren Gewinnes auf das laut Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital verwiesen. Es muss daher auch gesetzlich geregelt sein, dass und wie die so genannten Ausgleichsposten für die Ermittlung des Eigenkapitals des Organträgers zu berücksichtigen sind.

Richtigerweise sollte sich allerdings der Steuergesetzgeber dann schon mit Rücksicht auf die Einführung der Befreiungen und Halbbefreiungen für die Veräußerung von Beteiligungen durch das so genannte Halbeinkünfteverfahren auch dazu bekennen, dass es sich bei den in R 59 auf zweifelhafter, jedenfalls angezweifelter Rechtsgrundlage beruhenden organschaftlichen Ausgleichsposten um steuerliche Wertkorrekturen zum Ansatz der Beteiligung in der Steuerbilanz des Organträgers handelt. Dies sollte man dann auch im Gesetz finden und nicht lediglich in einer Verwaltungsanweisung.

Es wird daher angeregt, die Frage der organschaftlichen Ausgleichsposten insgesamt einschließlich der Frage, ob sie auch bei handelsrechtlichen Mehr – oder Minderabführungen als Folgewirkung vororganschaftlicher Vorfälle zu bilden sind, bzw. ob auch dann Wertkorrekturen zum Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz des Organträgers erforderlich sind, im Gesetz zu regeln. Insoweit bedarf es allerdings entsprechender Vorarbeiten des Fachministeriums. Es besteht keine zeitliche Notwendigkeit, diese Frage im jetzigen Entwurf zu regeln.

Die nunmehr vorgeschlagene partielle Regelung lediglich für vororganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen stellt sich als bloßes Stückwerk dar, selbst wenn sie in der Sache richtig sein sollte. Die zitierten Urteile des BFH, denen damit entgegengetreten werden soll, sollten vielmehr zum Anlass genommen werden, die Frage der Auswirkungen des Auseinanderfallens von Einkommenszurechnung und Gewinnabführung insgesamt einer systematisch stimmigen gesetzlichen Regelung zuzuführen, anstatt punktuell auf missliebige BFH-Rechtsprechung zu reagieren.

Unabhängig davon soll hier hilfsweise untersucht werden, ob dem Vorschlag inhaltlich in der Sache zu folgen ist. Der Vorschlag geht offenbar stillschweigend davon aus, dass die Bildung von Ausgleichsposten unterbleibt, sofern handelsrechtliche Mehr – oder Minderabführungen in organschaftlicher Zeit Folgewirkungen aus vororganschaftlicher Zeit sind. Die handelsrechtliche Mehrabführung soll beim Organträger als – ggfls. dem Halbeinkünfteverfahren – unterliegende Gewinnausschüttung behandelt werden (so schon R 59 Abs.4 KStR). Diese – vom BFH verworfene Auslegung des KStG a.F. - soll nunmehr durch den Entwurf wieder hergestellt werden. Die Problematik soll an einem mit obigem Beispielsfall vergleichbaren Grundbeispiel zur Rücklagenbildung erläutert werden:

Beispiel: Bildung einer Rücklage in vororganschaftlicher Zeit / Auflösung in organschaftlicher Zeit

a) Wie oben, aber die Rücklage von 20 wurde in vororganschaftlicher Zeit bereits bei der späteren OG gebildet. Der Kaufpreis für die Beteiligung betrug dann bei sonst gleichen Verhältnissen 20. Dann entspricht für 03 das zuzurechnende Einkommen der handelsrechtlichen Gewinnabführung (angenommen 80). Bei Auflösung in 04 wäre nach der Auffassung der FinVerw zusätzlich eine Gewinnausschüttung von 20 von OT zu versteuern – vorbehaltlich einer Befreiung nach § 8 b KStG oder § 3 Nr. 40 EStG. Bei Veräußerung der Beteiligung in 05 wird wegen der Abführung der Rücklage lediglich ein Preis von 0 erzielt. Es ergibt sich ein „Verlust“ von 20. Im Ergebnis hat der OT eine Vermögensmehrung von 80 (Zurechnung 03) + 20 (Gewinnausschüttung 04) – 20 (Veräußerungsverlust 05) = 80 erfahren. Er versteuert auch 80.

Nach der durch den Entwurf zu konterkarierenden Rechtsprechung hätte er hingegen – unter Außerachtlassung der Befreiungen – lediglich 80 (Zurechnung 03) – 20 (Veräußerungsverlust 05) = 60 zu versteuern.

b) Wie oben, aber keine Auflösung in 04, sondern Veräußerung in 05 zum Preis von 20 wegen der vorhandenen Rücklage. Der OT erfährt eine Vermögensmehrung von 80 aus der Gewinnabführung in 03. Er versteuert auch 80 in 03. Das Ergebnis ist zutreffend. Es bedarf keiner Korrekturen durch Bildung und Auflösung von Ausgleichsposten, wovon auch der Entwurf erkennbar ausgeht.

Das Ergebnis unter a) zeigt, dass die Erfassung der Mehrabführung als „Gewinnausschüttung“ aufgrund vororganschaftlicher Ursachen zu einem gemessen an der Vermögensmehrung zutreffenden „Einkommen“ beim Organträger führt. Insoweit ist der Änderungsentwurf in sich stimmig.

Demgegenüber führt die BFH-Rechtsprechung zu einem um die Mehrabführung zu geringen „Einkommen“ beim Organträger. Das ist zwar unschädlich, soweit sowohl die fiktive „Gewinnausschüttung“ als auch das Ergebnis einer Veräußerung der Beteiligung nach § 8 b KStG befreit sind bzw. ein Verlust nicht zu berücksichtigen ist. Auch bei natürlichen Personen werden sich wegen der hälftigen Befreiung sowohl der „Ausschüttungen“ als auch eines Veräußerungsgewinnes normalerweise, per Saldo gesehen, keine Auswirkungen ergeben. Sofern aber keine Befreiungen eingreifen, resp. § 8 b Abs.3 und Abs. 5 KStG zu berücksichtigen sind, führt die BFH –Rechtsprechung zu einer systematisch nicht zu rechtfertigenden Nichterfassung von Gewinnen.

Dem könnte allerdings auch dadurch entgegnet werden, dass bei einer Mehrabführung auch aus vororganschaftlicher Zeit ein (passiver) Ausgleichsposten gebildet würde, der dann bei Veräußerung gewinnerhöhend aufzulösen wäre. Dies würde allerdings zu erheblichen zeitliche Verschiebungen führen, weil die korrespondierende Gewinnminderung bei der Veräußerung gegebenenfalls erst sehr spät, eventuell auch erst am Sankt-Nimmerleinstag eintritt. Dies könnte jedenfalls für den Fall der Mehrabführung für den nunmehrigen Vorschlag sprechen.

Dem kann nicht entgegengehalten werden, dass im Falle einer Mehrabführung, die ihre Ursache in einer Minderabführung in organschaftlicher Zeit hat, keine Ausschüttung angenommen wird. Hier ist bereits durch die höhere Einkommenszurechnung in organschaftlicher Zeit eine Besteuerung beim OT erfolgt. Die Mehrabführung stellt sich quasi nur als Umschichtung innerhalb des OT dar. Konsequenterweise wird daher dann auch der Ausgleichsposten aufgelöst, d.h. die steuerliche Zuschreibung zum Beteiligungswert wieder rückgängig gemacht.

Will man insoweit eine Parallele herstellen, käme nur in Betracht, die Mehrabführung in organschaftlicher Zeit aufgrund vororganschaftlicher Ursachen dadurch zu berücksichtigen, dass der Beteiligungswert um den Betrag der Mehrabführung vermindert wird, respektive ein passiver Ausgleichsposten zur Neutralisierung der Mehrabführung gebildet wird, der sich dann bei Veräußerung der Beteiligung erfolgswirksam (den Gewinn erhöhend) auswirkt. Dann wird aber gerade der zeitliche Effekt beseitigt, auf den der Vorschlag zielt.

Hinsichtlich einer Minderabführung, die ihre Ursache in vororganschaftlicher Zeit hat, wird in § 14 Abs.3 Satz 2 KStG-Entwurf vorgeschlagen, dass diese als Einlage durch den Organträger behandelt werden solle. Dies ist zwar wörtlich aus R 59 (4) Satz 5 KStR übernommen, wird deshalb aber nicht klarer. Die Regelung gehört systematisch jedenfalls nicht in § 14 KStG. Es ist im Übrigen unklar, was dort geregelt werden soll. Vermutlich soll es sich um eine Regelung für das Einlagenkonto bei der Organgesellschaft handeln. Dann gehört diese Regelung systematisch in oder jedenfalls zu § 27 Abs.6 KStG. Wenn nunmehr in Art. 5 Nr. 6 § 27 Abs. 4 KStG dahingehend „präzisiert“ wird, dass er sich gerade nicht auf vor- organschaftlich verursachte Mehr – und Minderabführungen bezieht, so wird die Regelung dadurch nicht klarer. Jedenfalls gehört sie dann erst recht als § 27 Abs. 6 a in den § 27 als Ausnahme zu § 27 Abs.6 KStG.

Angesichts der vorgeschlagen Erfassung von Mehrabführungen aufgrund vororganschaftlicher Ursachen als prinzipiell einkommenserhöhende Gewinnausschüttungen müsste man wohl auch prüfen, ob dann nicht korrespondierend vororganschaftlich verursachte Minderabführungen als einkommensmindernd zu behandeln wären, sei es sofort oder sei es durch Berücksichtigung erst bei der Veräußerung, so dass ggfls. doch ein erst bei der Veräußerung aufzulösender Ausgleichsposten zu bilden wäre.

Jedenfalls sollte § 14 Abs.3 Satz 2 Entwurf und damit korrespondierend Art. 27 Abs. 4 Entwurf so nicht umgesetzt werden.

Will man, m.E. verfehlterweise, ohne Regelung des Gesamtkomplexes handelsrechtlicher Mehr – oder Minderabführungen, dennoch die Regelung hinsichtlich der vororgan-

schaftlich verursachen Mehrabführungen umsetzen, so sollte jedenfalls zu den Minderabführungen geschwiegen werden, bis eine gründliche Überprüfung stattgefunden hat.

Zu Art. 5 Nr. 6 (= § 27 Abs. 6 Satz 4 KStG-Entwurf) ist im Übrigen zu bemerken, dass das Ziel des Entwurfes, eine angebliche Präzisierung vorzunehmen, schlicht dadurch erreicht würde – und dann auch verständlich –, wenn § 26 Abs. 6 Satz 4 KStG a.F., anstatt ihn zu „präzisieren“, schlicht gestrichen würde. Die angestrebte „Präzisierung“ ergibt sich dann schon aus § 27 Abs.4 Satz 1 KStG, denn dieser lautet bereits allgemein für Mehr- und Minderabführungen so, wie nunmehr in § 27 Abs. 4 Satz 4 präzisierend vorgeschlagen wird.

II. 2 Zu Art. 5 Nr. 5 (Aufhebung von § 4 Nr. 8 j UStG)

Empfehlung:

Umsetzung wie im Entwurf, d.h. Abschaffung der Befreiung.

Begründung:

Die Vorschrift ist, wie in der Regierungsbegründung ausgeführt, leer laufend und verleitet nur zu einer EU-widrigen Rechtsanwendung.

II.3. Zu Art. 5 Nr. 7 (§ 10 Abs.4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG)

Empfehlung:

Umsetzung wie im Entwurf. Auf die Ersetzung des Begriffes Kosten durch „Ausgaben“ sollte allerdings verzichtet werden. Stattdessen würde es sich empfehlen, den Begriff der Kosten hier zu präzisieren.

Der Gesetzestext könnte dann lauten:

§ 10 Abs. 4 : „ Der Umsatz wird bemessen

.... Nr. 2 bei sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Kosten, so weit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (so schon bisher).

(neu einfügen) Die Kosten umfassen alle für die Ausführung dieser Umsätze entstandenen Aufwendungen. Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen ab 500

€ sind auf den Zeitraum zu verteilen, der dem Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG entspricht;

Begründung:

(1) Die Ersetzung des Begriffes „**Kosten**“ durch „**Ausgaben**“ passt zwar den Gesetztext an den deutschen Text der Richtlinie an. Hier bringt die Anpassung an den deutschen Richtlinien text aber ausnahmsweise keine Verbesserung. Im deutschen Sprachgebrauch wird technisch mit dem Begriff der „Ausgabe“ eher verbunden, dass zeitlich bereits ein Zahlungsmittelabfluss erfolgt ist. Das ist aber in der Richtlinie nicht gemeint, wie bereits der Vergleich zur englischen Fassung („full cost“) zeigt. Die angestrebte Klarstellung, dass auch „Anschaffungskosten und Herstellungskosten“ zu berücksichtigen sind, legt es vielmehr nahe, es bei dem Begriff der „Kosten“ zu belassen. Hält man es für notwendig, klarzustellen, dass lediglich pagatorische Kosten zu berücksichtigen sind – d.h. Ausschluss lediglich kalkulatorischer Kosten -, so wäre der zutreffende Terminus technicus in der deutschen Sprache an sich „Aufwendungen“.

Um des Gleichklanges zu den **Anschaffungs- und Herstellungskosten** (und auch zu den übrigen Sprachfassungen, wie auch zur Terminologie des EuGH) willen, empfiehlt es sich, bei dem Begriff der Kosten zu bleiben. Etwaige Missverständnisse können durch die Erläuterung zum Kostenbegriff beseitigt werden. Damit würde auch die fehlerhafte Schlussfolgerung vermieden, dass durch die Ersetzung des bisher im Gesetztext des § 10 Abs. 4 Nr. 2 und 3 UStG verwendeten Wortlautes Kosten eine materielle Änderung beabsichtigt sei.

(2) Wichtiger ist die materiell angestrebte Abstimmung zwischen dem Vorsteuerabzug auch bei privater Nutzung und der Rückgängigmachung dieses Vorteils durch Besteuerung der privaten Nutzung. Der hierzu eingeschlagene Weg einer Verbindung einer zeitanteiligen Zuordnung der Anschaffungs- und Herstellungskosten nach Maßgabe des Berichtigungszeitraumes nach § 15 a UStG stellt die zutreffende Antwort auf die EuGH-Rechtsprechung dar.

Das Urteil des EuGH (v. 8.5.2003 – Rs. C 269/00) in Sachen Seeling (Steuerpflicht der privaten Nutzung von im Übrigen unternehmerische genutzten Grundstücken und daher voller Vorsteuerabzug, zum Ausgleich aber Steuerpflicht der privaten Nutzung) wird we-

der in seinem Tenor, noch in den tragenden Gründen, durch die angestrebte Gesetzesergänzung konterkariert. Deutschland verhält sich auch bei Umsetzung des Entwurfes nicht vertragswidrig.

Allerdings kann prophezeit werden, dass es erneut zu einer Vorlage an den EuGH kommen wird. Dieses „Risiko“ kann und muss der deutsche Gesetzgeber eingehen. Dabei wird dann ggfls. dem EuGH Gelegenheit gegeben werden, seine nicht tragenden Ausführungen zur angeblich bewussten Entscheidung des Gemeinschaftsgesetzgebers, einen un versteuerten Endverbrauch von Unternehmern hinzunehmen (so Rn. 54 des Urteils) zu überprüfen. Sollte der EuGH erneut zu diesem Schluss kommen, muss man die Frage aufwerfen, ob es dem Gemeinschaftsgesetzgeber erlaubt ist, den auch gemeinschaftsrechtlich geltenden Gleichheitssatz in so eklatanter Weise zu verletzen.

Soweit der EuGH in den Gründen auf die berechtigten Einwände der deutschen Regierung hinsichtlich einer ungerechtfertigten gleichheitswidrigen Bevorzugung des nicht-unternehmerischen Verbrauchs von Unternehmern darauf verwiesen hat, dass dem durch eine Verlängerung des Berichtigungszeitraumes für Grundstücke im Rahmen des Art. 20 der 6. Richtlinie begegnet werden könne, handelt es sich um bloßes obiter dictum. Der deutsche Gesetzgeber handelt nicht vertragswidrig, wenn er die gleichheits-satzwidrige Bevorzugung nichtunternehmerischen Verbrauchs durch Unternehmer, wie nunmehr vorgeschlagen, begrenzt.

Auch bei der nunmehr vorgeschlagenen Änderung verbleibt es im Übrigen noch bei Liquiditätsvorteilen durch den sofortigen Vorsteuerabzug. Diese werden im Rahmen des nach der Richtlinie Zulässigen lediglich durch die Anknüpfung an den Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG begrenzt.

Der Gesetzgeber ist nicht verpflichtet, den vom EuGH lediglich in einem obiter dictum gewiesenen Weg einer Verlängerung des Berichtigungszeitraumes auf 20 Jahre für Grundstücke umzusetzen. Dieser Weg ist angesichts der ggfls. erheblich längeren Nutzungsdauer von Gebäuden auch ohne Berücksichtigung von Liquiditäts- und Zinsvorteilen schon nicht geeignet, den materiell erforderlichen Ausgleich für den Vorsteuerabzug durch Besteuerung herzustellen. Davon abgesehen können auch Zinsvorteile über einen 20 jährigen Berichtigungszeitraum beim besten Willen nicht mehr als unerheblich vernachlässigt werden. Last not least bedeutet ein zwanzigjähriger Berichtigungszeitraum eine unerträgliche Erschwernis für die Überwachung in Verwaltung und Unternehmen.

Der Regierungsvorschlag ist daher bei Weitem besser geeignet als die vom EuGH geäußerte Anregung, den Berichtigungszeitraum des § 15 a UStG für Grundstücke zu verlängern. Er sollte daher uneingeschränkt umgesetzt werden.

Hinweis: Das vom EuGH aus den Richtlinienbestimmungen abgeleitete freie Zuordnungsrecht einer Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum Unternehmen zur Erlangung des vollen Vorsteuerabzugs erweist sich, trotz anschließender Besteuerung der außerunternehmerischen Verwendung, insgesamt als nicht geeignet, eine Besteuerungsgleichheit für den nichtunternehmerischen Endverbrauch von Unternehmern und Nichtunternehmern herzustellen. Die Bundesrepublik sollte daher auf EU –Ebene aktiv werde und eine Richtlinienänderung anregen, um dieses Zuordnungsrecht zu beseitigen. Stattdessen ist von vornherein den Vorsteuerabzug auf die unternehmerische Verwendung zu begrenzen, ggfls. mit späteren Berichtigungen.

II.4. Zu Art. 5 Nr. 11 (Ergänzung und Neufassung von § 15 a UStG)

Empfehlung:

Der Regierungsentwurf sollte mit seinem sachlichen Inhalt vollständig umgesetzt werden.

Allerdings empfiehlt sich eine generalisierende Neufassung in engerer Anlehnung an die Systematik des Art. 20 der Richtlinie. Die nunmehrige Überladung des § 15 a UStG unter Nachzeichnung von Details aus der Rechtsprechung des EuGH macht diesen fast unverständlich. Insoweit ist auch eine Entzerrung geboten. Dies könnte etwa dadurch erfolgen, dass etwa in § 15a UStG die grundsätzliche Regelung erfolgt und die technische Einzelheiten sowie etwaige Sonderregelungen in § 15 b UStG, § 15 c UStG etc. verbannt werden.

Vorschlag für Gesetzesfassung:

§ 15 a UStG

Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) Der ursprüngliche Vorsteuerabzug ist zu berichtigen (ändern), wenn sich die dafür maßgebenden Verhältnisse nachträglich geändert haben. Eine nachträgliche Änderung der Verhältnisse liegt namentlich vor, wenn die Gegenstände und Leistungen im Hinblick auf das Recht zum Vorsteuerabzug anders verwendet werden als für den ursprünglichen Vorsteuerabzug zugrunde gelegt wurde. § 17 bleibt unberührt.

(2) Die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung eingetreten ist. Die Berichtigung ist in dem Umfange durchzuführen, zu dem sich die Verhältnisse geändert haben.

(3) Ändern sich die Verhältnisse nach einer Berichtigung erneut, ist eine weitere Berichtigung vorzunehmen. Abs.2 gilt entsprechend.

(4) Ändern sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bei einem Gegenstand oder einer Leistung, die längerfristig oder mehrfach zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (Investitionsgut), wird eine Berichtigung vorgenommen, die sich auf den Berichtigungszeitraum erstreckt.

(5) Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre. Bei Grundstücken einschließlich Gebäuden auf fremdem Grund und Boden beträgt er zehn Jahre. Der Berichtigungszeitraum beginnt mit der erstmaligen Verwendung des Gegenstandes oder der Leistung zur Ausführung von Umsätzen.

(6) Bei der Berichtigung nach Abs. 4 ist für jedes Kalenderjahr der Änderung von einem Fünftel, bei Grundstücken im Sinne des Abs.5 von einem Zehntel der auf das Wirtschaftsgut entfallenden Vorsteuerbeträge auszugehen. Eine kürzere Verwendungsdauer ist entsprechend zu berücksichtigen.

(7) Wird ein noch verwendungsfähiges Investitionsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraumes nach § 3 Abs. 1 oder § 3 Abs. 1 b geliefert und ist dieser Umsatz anders zu beurteilen als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Umstände, so ist die Berichtigung nach Abs. 6 so vorzunehmen als wäre das Wirtschaftsgut entsprechend der Beurteilung der Lieferung bis zum Ende des Berichtigungszeitraumes weiterhin für das Unternehmen verwendet worden. Die Berichtigung wird in diesen Fällen für den gesamten noch verbliebenen Berichtigungszeitraum auf einmal für den Besteuerungszeitraum der Lieferung vorgenommen.

(8) Die Absätze 1 bis 7 sind auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden. Für diese gilt ein eigener Berichtigungszeitraum.

§ 15 b

Wechsel der Besteuerungsform

Wie im Entwurf § 15 a Abs. 7.

Allerdings ist m.E. diese Änderung nicht notwendig. Sie ergibt sich bereits aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nach der jetzigen Rechtslage (BFH v. 17.6.2004 – V R 31/02). Es besteht keine Notwendigkeit, dass der Gesetzgeber Details der Rechtsprechung im Gesetz nachzeichnet.

§ 15 c (respektive § 15 b)

Geschäftsveräußerung

Wie im Entwurf § 15 a Abs. 10.

§ 15 d (respektive § 15 c)

Ermächtigung zu Rechtsverordnung

Wie im Entwurf § 15 a Abs. 11.

Allerdings sollte mit Rücksicht auf die o.a. Rechtsprechung des BFH (unter § 15 b) Abs. 11 Nr. 2 überarbeitet werden.

Begründung:

Wie in der Begründung zum Regierungsentwurf zutreffend ausgeführt wird, bedarf es einer Änderung des Anwendungsbereiches des § 15 a UStG, um eine bisher bestehende Regelungslücke wegen der nur teilweisen Umsetzung des Art. 20 Abs. 1 b der Richtlinie zu beseitigen. Dieser ist nur für die in § 17 geregelten Fälle umgesetzt worden, soweit es um die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Bemessungsgrundlage geht. Weder von § 17, noch von § 15 a alter Fassung werden jedoch andere Änderungen der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse erfasst, die sich nicht auf

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens beziehen, sondern etwa auf Umlaufvermögen oder auf den Bezug von sonstigen Leistungen.

Die frühere deutsche Rechtsprechung, nach der für den Vorsteuerabzug nach § 15 auf die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen erstmaligen Verwendung abzustellen war, ist durch die Rechtsprechung des EuGH (leider!) desavouiert worden. Danach ist nunmehr endgültig über den Vorsteuerabzug gemäß § 15 im Zeitpunkt des Bezuges der Eingangsleistung zu entscheiden, gegebenenfalls auch nur anhand der beabsichtigten Verwendung. Erfolgt demgegenüber später eine tatsächlich abweichende Verwendung, kann diese nicht mehr durch rückwirkende Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs im Rahmen des § 15 UStG berücksichtigt werden. Für eine zukünftige Berichtigung kommt demgemäß nur Art. 20 der Richtlinie, respektive § 15 a UStG, in Betracht. Mit Rücksicht auf das früher abweichende Verständnis in Deutschland hatte der deutsche Gesetzgeber Berichtigungen des Vorsteuerabzugs nur gemäß Art. 20 Abs. 2 ff. für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für Investitionsgüter (de facto Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens) in § 15 a vorgesehen. Art. 20 Abs. 1 b (andere nachträgliche Änderungen) wurde nur im Rahmen des § 17 UStG berücksichtigt. Diese Lücke muss nunmehr in der Tat geschlossen werden. Daher ist der Entwurf inhaltlich zu begrüßen und dringend notwendig.

Eine komplette Anlehnung an die Systematik der Richtlinie würde bedingen, dass die bisherige Zusammenfassung der Berichtigung von Ausgangssteuer und Vorsteuerabzug in den Fällen der Änderung der Bemessungsgrundlage (und der anderen dort geregelten Fälle) nach § 17 UStG aufgegeben wird. Diese Regelung hat sich aber bewährt. Es besteht kein Anlass, sie zu ändern. Daher ist dem Regierungsentwurf darin zu folgen, es bei der bisherigen Regelung in § 17 zu belassen und die dort nicht erfassten Fälle einer nachträglichen Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse zusammenfassend in § 15 a zu regeln. Es empfiehlt sich dann allerdings ein Hinweis auf den Vorrang der Regelung § 17 in § 15 a UStG aufzunehmen.

Sieht man von der für das deutsche Recht notwendigen Abstimmung zwischen § 15 a und § 17 ab, so empfiehlt es sich aber im Übrigen, der Technik des Art. 20 der Richtlinie zu folgen. Diese regelt in Art. 20 Abs. 1 zunächst ganz allgemein den Grundsatz, dass der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist, wenn a) ein unzutreffender Vorsteuerabzug vor-

genommen wurde, Nr. 1 a (betrifft rückwirkende Korrekturen nach der AO) oder b) wenn sich die Faktoren für den ursprünglichen Vorsteuerabzug nachträglich geändert haben, Nr. 1 b (Regelungsgegenstand des Entwurfes und des § 17 UStG).

Art. 20 Abs.1 Nr. 1 b der Richtlinie enthält mithin den allgemeinen Grundsatz. Dieser wird sodann in Art. 20 Abs.2 bis Abs. 4 der 6 Richtlinie für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für „Investitionsgüter“ modifiziert und konkretisiert.

Da § 15 a UStG inhaltlich aus den genannten Gründen ohnehin erweitert werden muss, empfiehlt es sich sehr, dieser Systematik nunmehr auch im deutschen Gesetz zu folgen. Demgemäß sollte § 15 a Abs. 1 UStG den Grundsatz enthalten, dass eine nachträgliche Änderung für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse eine Berichtigung auslöst.

Erst im Anschluss daran sind dann die Besonderheiten zu regeln, die sich für den Vorsteuerabzug bei „Investitionsgütern“ ergeben. Dafür habe ich oben einen entsprechenden Vorschlag unterbreitet. Dieser hat den Vorzug, dass die allgemeine Regel immer eingreift, wenn nicht der Sonderfall eines Investitionsgutes oder § 17 vorliegt.

Der Regierungsentwurf folgt demgegenüber einem das Verständnis sehr erschwerenden Aufbau. Abs. 1 enthält die nunmehr als zu eng erkannte alte (Sonder) Regelung lediglich für „Investitionsgüter“. Abs. 2 bringt dann die Erweiterung für nur einmalig verwendete „Wirtschaftsgüter“, also namentlich, aber nicht nur das „Umlaufvermögen“. Abs. 3 bringt eine detaillierte Umsetzung von aus Einzelfallentscheidungen des EuGH abgeleiteten Rechtssätzen für den nachträglichen Einbau von Gegenständen in Wirtschaftsgüter oder die Ausführung von Arbeiten daran. Daran schließt sich dann in Abs. 4 erst die allgemeine Regelung für andere sonstige Leistungen an, für die dann pauschal auf eine entsprechende Anwendung der Absätze 1 und 2 verwiesen wird.

Dies alles ist für den schlichten Gesetzesleser ohne Kenntnis der entsprechenden EuGH-Urteile (Urteil vom 17. Mai 2001 Rs. C-322 und 323/99, Fischer, Brandenstein) und BFH Folgeurteile (v.18.10.2001 – V R 106/98 und 20.12.2001 – V R 8/98) schlicht unverständlich. Statt das Gesetz mit diesen Details zu belasten, sollte die grundsätzliche Regelung, nämlich Änderung des Vorsteuerabzugs bei Änderung der Verhältnisse, sich

aus dem Gesetz klar ergeben. Die Anwendung im konkreten Falle ist dann der Rechtsprechung zu überlassen.

Je detaillierter die Regelung im Gesetz ist, ohne klar den Grundsatz zum Ausdruck zu bringen, desto streitanfälliger ist anschließend die Vorschrift. Die detaillierte Aufzählung birgt im Übrigen die Gefahr, dass erneut „Lücken“ entstehen, wenn der Grundsatz nicht klar zum Ausdruck gebracht wird. So ist möglicherweise nicht auszuschließen, dass es vielleicht noch andere Wirtschaftsgüter gibt, die weder „nicht nur einmalig“ noch „nur einmalig“ zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, aber bei denen vielleicht doch eine Vorsteuerkorrektur erforderlich wird. Wie ist etwa der Fall zu behandeln, dass ein Wirtschaftsgut überhaupt nicht zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, sondern nach der Anschaffung untergeht, wenn nachweislich die Verwendungsabsicht sich nach der Anschaffung in für den Vorsteuerabzug relevanter Weise änderte?

Weitere Einzelheiten, etwa, dass bei Einbauarbeiten die Korrektur voraussetzt, dass bei Änderung der Verhältnisse noch eine Werterhöhung vorhanden sein müsse, oder dass bei sonstigen Leistungen, die mehrfach oder längerfristig verwendet werden, die Regelungen über eine pro rata temporis erfolgende Berichtigung anzuwenden sind, können im Detail in den Verwaltungsrichtlinien geregelt werden. Angesichts der vorliegenden Rechtsprechung des EuGH und des BFH besteht keinerlei Anlass, hier das Gesetz mit überflüssigen Einzelheiten zu überlasten. Wenn die Grundsätze klar ausgesprochen sind, kann und sollte der Gesetzgeber die Rechtsanwendung im Einzelfall der Verwaltung und den Gerichten überlassen. Andernfalls läuft er – ohne Gewinn für die Rechtsicherheit – Gefahr, ständig nachbessern zu müssen und im Falle der Umsatzsteuer mit ihrer Verankerung in der Richtlinienregelung auch noch die Gefahr, diese unzutreffend umgesetzt zu haben.

II. 5 Zu Art. 5 Nr. 12 (Einfügung von § 17 Abs. 2a UStG)

Empfehlung:

a) Hauptempfehlung

§ 17 Abs. 2 a UStG Entwurf sollte nicht umgesetzt werden. Die Regelung ist der Sache nach in eine Verwaltungsanweisung (Umsatzsteuerrichtlinien) zu übernehmen.

b) Alternativempfehlung

Wenn – entgegen der hier vertretenen Meinung – Bedenken bestehen sollten, dass § 17 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG sich richtlinienkonform in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH auslegen lassen, so sollte die Änderung/Ergänzung jedenfalls erheblich kürzer ausfallen, etwa wie folgt:

§ 17 Änderung der Bemessungsgrundlage

Ersetzung von § 17 Abs.1 Satz 1 Nr. 1 und 2 durch

(1) Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtige Umsatz im Sinne von § 1 Abs.1 Nr. 1 geändert, ist der dafür geschuldete Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug beim Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen. Dies gilt nicht, sofern ihm die Änderung der Bemessungsgrundlage nicht zugute gekommen ist. Sätze 1 bis 3 gelten in den Fällen des § 1 Abs.1 Nr. 5 und des § 13 b sinngemäß.

Bisherige Sätze 2 und 3 werden Sätze 5 und 6.

Begründung:

Zu a) Hauptempfehlung

Der Entwurf dient dazu, die Richtlinie in der Rechtsprechung des EuGH umzusetzen, wonach letztlich dem Fiskus nur ein Umsatzsteueraufkommen entsprechend der vom Endverbraucher (und sonstigen nicht vorsteuerabzugsberechtigte Personen) getätigten Aufwendungen zusteht. Der EuGH misst insoweit dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer für den (vorsteuerabzugsberechtigten) Unternehmer größere Bedeutung zu als der absoluten Korrespondenz von geschuldeter Umsatzsteuer für den Ausgangsumsatz und Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger. Daher kann es zu einem Auseinanderfallen der endgültig für einen Ausgangsumsatz geschuldeten Steuer und dem dafür in Anspruch zu nehmenden Vorsteuerabzug kommen, wenn unter Überspringung der Leistungskette Preisnachlässe an nachfolgende Empfänger gewährt werden. In die-

sen Fällen soll der unmittelbare Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug nicht mindern müssen, weil sich seine Aufwendungen (oder die für ihn von Dritten geleisteten Aufwendungen) nicht mindern. Erhält er dagegen selbst den Preisnachlass, so mindern sich dadurch auch seine Aufwendungen, so dass er seinen Vorsteuerabzug entsprechend kürzen muss.

Dieser Rechtsprechung des EuGH kann auch bei unverändertem Wortlaut des § 17 UStG bereits Rechnung getragen werden. Es bedarf insoweit nicht der Ergänzung durch den vorgeschlagenen § 17 Abs. 2 a UStG Entwurf. Zu ändern sind lediglich die Verwaltungsrichtlinien und diverse Verwaltungsanweisungen.

Zu b) Alternativempfehlung

Selbst wenn man wegen der im Wortlaut von § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 UStG angelegten vermeintlichen Korrespondenz zwischen Berichtigung der Ausgangssteuer und Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage eine Gesetzesänderung für erforderlich hält, sollte nicht dem Vorschlag des Regierungsentwurfes gefolgt werden.

Dieser ist – wie schon zu § 15 a festgestellt – einerseits viel zu detailliert und im Übrigen auch auf einen Einzelfall beschränkt, nämlich die Gewährung eines „Preisnachlasses“ durch Ausgabe von Gutscheinen.

Es kann kein Zweifel bestehen, dass auch andere Gestaltungen möglich sind, durch die für den Endverbraucher das von diesem aufzuwendende Entgelt vermindert wird. Auch dann wird der Rechtsprechung des EuGH Rechnung zu tragen sein. Die nunmehr vorgeschlagene enge Sonderregelung für eine einzelne Gestaltung wird – insbesondere angesichts kreativer Verkaufsförderungsmethoden, die vornehmlich von der britischen Insel auch zu uns überschwappen – sich als unzulänglich erweisen, um dem dann im Rahmen des § 17 UStG Rechnung zu tragen. Die Sonderregelung birgt dann nämlich die Gefahr – und ist wohl auch so gemeint -, dass nur bei Ausgabe von Gutscheinen die Bemessungsgrundlage für den Ausgangsumsatz gemindert werden darf, wenn der Preisnachlass nicht unmittelbar dem Leistungsempfänger gewährt wird. Die Bundesrepublik wird sich dann auf die nächste Klage beim EuGH einrichten müssen, wenn eine andere Gestaltung gewählt wird und der Gesetzgeber kann sich auf ständige Nachbes-

serung einstellen. Diesen absolut unnötigen Aufwand sollte man dem Gesetzgeber, dem EuGH und auch der Finanzverwaltung ersparen.

Der Alternativvorschlag ist daher allgemein genug gefasst, um sicherzustellen, dass eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht vorzunehmen ist, wenn etwaige Preisnachlässe oder sonstige Änderungen der Bemessungsgrundlage nicht das Verhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer und dem die Leistung empfangenden Unternehmer betreffen, sondern erst nachfolgende Stufen. Dies lässt sich dadurch ausdrücken, dass die Vorsteuerberichtigung nicht zu erfolgen hat, wenn die Änderung der Bemessungsgrundlage nicht dem Leistungsempfänger zugute kommt. Bewusst sieht der Alternativvorschlag allerdings davon ab – im Gegensatz zum Regierungsentwurf – festzulegen, wann für die Ausgangsleistung eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliegt. Dies entspricht dem bisherigen Wortlaut von § 17 UStG. Auch dort wird vorausgesetzt, dass unter Rückgriff auf § 10 UStG, respektive Art. 11 der Richtlinie, bestimmt werden kann, wann eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliegt. Dabei sollte es auch bewenden.

Der vorgeschlagene § 17 Abs. 2 a UStG führt lediglich für einen Spezialfall eine eigenständige Bestimmung dafür ein, wann eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorliegt. Dies wäre nur dann zu rechtfertigen, wenn dies nur für diesen Spezialfall absolut notwendig wäre, während ansonsten der Rückgriff auf die Bestimmungen über die Bemessungsgrundlage genügt, um auch zu erkennen, wann eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliegt. Angesichts der inzwischen ergangenen vielfachen Urteile des EuGH zu allen möglichen Arten von Preisnachlass – und Preiserstattungsgutscheinen besteht dafür aber kein Bedürfnis mehr, jedenfalls nicht für eine solche unvollkommene Spezialregelung. Diese Details gehören in Verwaltungsanweisungen. Dorthin gehören auch Anweisungen darüber, wann und unter welchen Voraussetzungen der Nachweis einer Minderung der Bemessungsgrundlage durch den Steuerpflichtigen als erbracht anzusehen ist. Der Nachweis einer nachträglich geminderten Bemessungsgrundlage obliegt dem Steuerpflichtigen, denn es handelt sich um eine für ihn günstige Tatsache.

Prof. Dr. Wolfram Reiß

