

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.

Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

[REDACTED]

Per E-Mail:

[REDACTED]

5. Juni 2019

**Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum  
Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der  
Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Sehr geehrter Herr [REDACTED]

die Möglichkeit, zum Referentenentwurf eines "Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften" unsere Hinweise und Vorschläge einzubringen, nehmen wir gern mit der folgenden Stellungnahme wahr.

Die acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft begrüßen die mit dem Gesetz vorgesehenen weiteren Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität. Es werden damit geeignete Maßnahmen umgesetzt, um Anreize und eine Verstetigung der Förderung zu setzen. Auch schafft die Bundesregierung mit dem Gesetz nun Klarheit und Rechtsicherheit bei der Umsetzung der auf europäischer Ebene beschlossenen sog. Quick Fixes in der Umsatzbesteuerung,

was insbesondere für Unternehmen von besonderer Relevanz ist, die mit unseren Nachbarstaaten in der Europäischen Union intensive Handelsbeziehungen unterhalten.

Kritisch sehen wir hingegen die vorgeschlagenen Regelungen gegen Immobilien-Share-Deals bei der Grunderwerbsteuer, weil mit diesen erhebliche Kollateralschäden in Form von Steuerbelastungen und immensem Vollzugsaufwand für die gesamte Wirtschaft entstehen würden. Da der Anwendungsbereich der derzeit vorgesehenen Regelungen nicht auf Immobiliengesellschaften beschränkt ist, sind auch Transaktionen betroffen, die mit grunderwerbsteuerlichen Gestaltungen nichts zu tun haben. Angesichts der erheblichen Auswirkung, die die vorgeschlagenen Regelungen auch außerhalb der Immobilienbranche erwarten lassen und in Anbetracht der offenen Fragen, insbesondere zur Vollziehbarkeit der Vorschriften, sollte Art. 19 aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen und zum Gegenstand eines eigenen, späteren Gesetzgebungsverfahrens gemacht werden. Die dadurch zusätzlich zur Verfügung stehende Zeit sollte dafür genutzt werden, die offenen Fragen einer Lösung zuzuführen und den Entwurf fortzuentwickeln.

Auf jeden Fall sollte auf die Einführung eines neuen Ergänzungstatbestands für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG-E) insbesondere wegen der absehbaren immensen Vollzugsprobleme verzichtet werden. Zumindest bedarf es einer Ausnahme für den Börsenhandel und vergleichbare Konstellationen eines außerbörslichen Handels bei Publikumsgesellschaften. Zudem sollten Umstrukturierungen durch Nachbesserungen der sogenannten Konzernklausel in § 6a GrEStG verschont werden.

Der Referentenentwurf sollte zudem die vom Bundesfinanzhof wiederholt eindeutig entschiedene Zuordnung von Zukunftssicherungsleistungen zu den Sachzuwendungen gemäß § 8 Abs. 2 S. 8 bis 11 EStG umsetzen. Der BFH hat klar herausgestellt, dass Versicherungsschutz immer dann Sachlohn ist, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich einen Rechtsanspruch auf das Versicherungsprodukt hat. Es ist steuersystematisch nicht gerechtfertigt, Versicherungsschutz, bei dem es sich primär um Krankenzusatzversicherungen handelt, gegenüber anderen Waren und Dienstleistungen zu diskriminieren.

Bedauerlich ist, dass der Referentenentwurf die für die betriebliche Praxis dringend erforderlichen Anpassungen im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz nicht enthält. Dies gilt insbesondere für die Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Korrektur der Voraussetzungen des Bewertungsabschlags bei Familienunternehmen. Nur mit einer derartigen gesetzlichen Regelung ist die vom Gesetzgeber intendierte Begünstigung von Familiengesellschaften sinnvoll anwendbar. Wir verweisen in diesem Kontext auch auf unsere weitergehenden Anregungen, die wir im Rahmen unserer Stellungnahme zu den Erbschaftsteuerrichtlinien am 24. Januar 2019 an Sie gerichtet haben.

Auch mit Blick auf die private und betriebliche Altersvorsorge sehen wir im Nachgang zum Betriebsrentenstärkungsgesetz weiterhin an einigen Stellen noch steuerlichen Anpassungsbedarf, auf den wir bereits im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018 hingewiesen haben (s. hierzu unsere Stellungnahme vom 10. Oktober 2018).

Mit dem „Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen“ (Kassengesetz) werden Unternehmen in Deutschland verpflichtet, elektronische Aufzeichnungssysteme ab dem 1. Januar 2020 mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) auszustatten. Nach aktuellem Stand des Verfahrens ist es erkennbar für die betriebliche Praxis nicht möglich, die Einhaltung dieses Erstanwendungszeitpunktes 1. Januar 2020 flächendeckend zu gewährleisten, da zurzeit am Markt weder technologische Lösungen noch zertifizierte TSEs verfügbar sind. Im Ergebnis ist nicht absehbar, dass in der zweiten Jahreshälfte 2019 für 2,1 Millionen Kassen technische Sicherheitseinrichtungen hergestellt werden können und die Kassenhersteller in diesem Zeitrahmen nach Abschluss der erforderlichen Weiterentwicklung der Kassen diese in der ausreichenden Zahl produzieren, anbieten und bei den Unternehmen implementieren können. Wir empfehlen deshalb, den Erstanwendungszeitpunkt gesetzlich um mindestens 1 Jahr zu verschieben und damit den Unternehmen Rechtssicherheit zu geben.

Vor dem Hintergrund der aktuellen internationalen Steuerdebatte sehen wir zudem im Bereich der Unternehmensbesteuerung deutlichen Nachholbedarf, um die Wirtschaft in Deutschland nachhaltig zu stärken und um damit Beschäftigung und Steuereinnahmen auch in der Zukunft sicherzustellen. Wir halten daher eine Fortführung der Unternehmensteuerreform 2008 noch in der laufenden 19. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages für unverzichtbar.

Neben einem international vergleichbaren Belastungsniveau der Unternehmen sind daher auch strukturelle Reformen des Unternehmensteuerrechts angezeigt. Der Staat nimmt die Wirtschaft zunehmend für die Erfüllung von originär staatlichen Aufgaben in die Pflicht, etwa bei den Abzugsteuern oder neu geschaffenen Meldepflichten. Diese Verpflichtungen sollten zurückgefahren und keine neuen eingeführt werden. Darüber hinaus braucht es eine stete Verbesserung der Planungs- und Rechtssicherheit sowie eine spürbare Vereinfachung des Steuersystems und vor allem der Besteuerungsverfahren. Darüber hinaus gibt es eine Reihe von Regelungen im Körperschaftsteuer- und Umwandlungssteuerrecht, die aktuell in überschießender Weise Missbräuche zu bekämpfen suchen. Diese verhindern jedoch betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen oder rufen Rechtsunsicherheiten für Unternehmen hervor. Dies ließe sich durch relativ kleine Verbesserungsmaßnahmen verhindern und würde die Wettbewerbsfähigkeit und nachhaltige Ertragskraft der Unternehmen stabilisieren. Eine Modernisierung der Unternehmensbesteuerung könnte in erster Linie Ziele durch folgende Maßnahmen erreicht werden:

1. Mit Blick auf den verschärften globalen Steuerwettbewerb sollte die Gesamtsteuerbelastung der in Deutschland tätigen Unternehmen an das international niedrigere Niveau angepasst und dazu die Steuersätze auf ein wettbewerbsfähiges Niveau von höchstens 25 Prozent gesenkt werden.
2. Mit einer überfälligen Reform des Außensteuerrechts sollte zudem die Benachteiligung von Investitionen deutscher Unternehmen im Ausland beendet werden.
3. Im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung sollte die Behandlung thesaurierter Gewinne der Personengesellschaften praxisgerecht ausgestaltet werden. Dies sollte mit der Einführung einer Optionsmöglichkeit für Personenunternehmen zu einer Besteuerung nach den Regeln der Kapitalgesellschaften flankiert werden.
4. Die Tarifeckwerte der Einkommensteuer müssen strukturell angepasst (Abflachung des sog. Mittelstandsbauches) und der Solidaritätszuschlag aus verfassungsrechtlichen Gründen der Gleichbehandlung für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen und vollständig abgeschafft werden.

Grundsätzlich bedarf es einer Vereinfachung des Steuersystems und des Besteuerungsverfahrens, um die Unternehmen von unnötigem administrativem Aufwand zu entlasten und ihnen hierdurch mehr finanziellen und personellen Spielraum für Innovationen und Investitionen zu geben. Dadurch würde beispielsweise die Digitalisierung interner Verfahrensabläufe gefördert. Insbesondere die rechtskonforme Behandlung lohnsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Sachverhalte wird durch immer komplexere Regelungen erschwert und ist für viele Unternehmen in der Praxis nur noch – wenn überhaupt – mit erheblichem Aufwand administrierbar.

Neben den Anmerkungen zu den überwiegend technischen Änderungen zu Rechtsanpassungen weisen wir in einem gesonderten „Teil C“ unserer Stellungnahme auf weiteren Regelungsbedarf im deutschen Unternehmensteuerrecht hin.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Carsten Rothbart

Dr. Oliver Perschau

**BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.**

Joachim Dahm

Daniel Hoffmann

**GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.**

Dr. Volker Landwehr

Jochen Bohne

**HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.**

Olaf Roik

**BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.**

Michael Alber

**Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen im Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Inhaltsverzeichnis

I. Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes ..... 4

    Pauschalbesteuerung bei Jobtickets .....4

    Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten .....6

II. Zu Artikel 2: Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes ..... 8

    Verlängerung der Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung bei betrieblichen Elektro- oder extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen .....8

    Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge .....9

    Anhebung der Pauschbeträge in Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 und Verlängerung der Pauschalierungsmöglichkeit .....9

    Einführung einer Strompreispauschale je kWh zur praxisgerechten Abgeltung der Ladekosten .....11

    Definition von Barlohn ..... 11

    Sachbezug für Werkwohnungen .....14

    Abflussprinzip bei Vorauszahlungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen .....15

    Verlustberücksichtigung bei Einkünften aus Veräußerung von Kapitalvermögen .....17

    Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften .....19

    Einführung § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe c EStG-E .....21

    Beschränkte Steuerpflicht von Erträgen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen .....22

III. Zu Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes ..... 24

    Kürzung bei ausländischen Schachtelbeteiligungen .....24

IV. Zu Artikeln 7 und 8: Änderungen des Umsatzsteuergesetzes ..... 27

V. Zu Artikeln 7: Änderung des Umsatzsteuergesetzes ..... 28

    Ermäßigte Besteuerung von e-Veröffentlichungen .....28

    Anwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen im B2B-Bereich .....28

    Streichung der Gesamtmenge bei Reiseleistungen .....29

    Inkrafttreten der Streichung der Gesamtmenge .....30

VI. Zu Artikel 8: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes ..... 30

    Neuregelung Reihengeschäfte .....30

    Entschärfung von Abhofällen .....30

Keine Abweichung vom Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie.....	31
Kollisionsregelung erforderlich.....	32
Neuregelung der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen (korrekte ZM) .....	33
Änderung bei Bildungsleistungen .....	36
Anwendungsbereich bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts .....	37
Ausschluss von privaten Anbietern, die nicht in ihrer Gesamtheit auf Bildungsleistungen ausgerichtet sind, § 4 Nr. 21 Buchst. a) Satz 3 UStG-E.....	37
Ausschluss von Anbietern, die eine „systematische Gewinnerzielung“ anstreben, § 4 Nr. 21 Buchst. b) Satz 7 UStG-E.....	38
Lehrmaterial / Verpflegungsleistungen .....	39
E-Learning-Seminare.....	40
Änderung Bildungsleistungen gemeinnütziger Einrichtungen und Berufsverbände.....	40
Umsatzsteuerliche Befreiung von Bürogemeinschaften.....	41
Neuregelung Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen (ausländische Registrierung und Mitteilung der USt-IdNr. durch den Abnehmer).....	42
Gültige USt-IdNr. als materielle Voraussetzung .....	43
Zeitnahe Klärung weiterer Fragestellungen .....	43
Neuregelung Konsignationslagerregelung .....	45
Steuersystematische Regelung in § 1 UStG.....	46
Keine Meldepflichten im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs .....	46
Klärung offener Fragestellungen auf europäischer Ebene und Einführung einer Nichtbeanstandungsschwelle.....	47
Neuregelung zu gesonderten Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit der Konsignationslagerregelung .....	48
Neuregelung zur Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung .....	49
<b>VII. Zu Artikel 12: Änderung des Investmentsteuergesetzes.....</b>	<b>51</b>
Anwendung der sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG auf zertifizierte Altersvorsorge- und Basisrentenverträge.....	51
Teilfreistellungssatz bei Pensionsfonds .....	53
Wegfall der Voraussetzungen eines Spezial-Investmentfonds, Zeitpunkt der Versteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns .....	54
<b>VIII. Artikel 13 - Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes .....</b>	<b>56</b>
Vertraulichkeit von Beratungsunterlagen .....	56
<b>IX. Artikel 19: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes .....</b>	<b>57</b>
Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Share Deals im Grunderwerbsteuerrecht .....	57

Verlängerung der Haltefristen auf 10 Jahre, Absenkung der Beteiligungsschwellen auf 90 % und Einführung eines neuen Tatbestands für Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften	
Einführung eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E .....	57
Verlängerung der Fünfjahresfristen in den Ergänzungstatbeständen .....	59
Verlängerung der Haltefrist .....	60
Ergänzungstatbestände führen zu Überbesteuerung .....	61
Beteiligungen börsennotierter Kapitalgesellschaften an grundbesitzenden Gesellschaften .....	62
Keine rückwirkende Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E (Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften) .....	63
Nachbesserungen bei der Konzernklausel .....	63
X.    Artikel 26: Inkrafttreten .....	66



## **I. Zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

### **Nummer 1 - § 40 Absatz 2 Satz 2 und 3 EStG-E**

#### **Pauschalbesteuerung bei Jobtickets**

Die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 15 EStG setzt einen wichtigen Anreiz für Unternehmen, Jobticket-Rahmenvereinbarungen abzuschließen, die aufgrund ihrer positiven Effekte (u. a. bessere Auslastung des öffentlichen Nahverkehrs, Verringerung des motorisierten Individualverkehrs am Berufsverkehr) ein wichtiges Instrument der Mobilitätspolitik darstellen. Auch die verbilligte oder kostenlose Überlassung von Tickets an Mitarbeiter stellt einen wichtigen Baustein für eine neue Mobilitätspolitik in den Unternehmen dar

Damit die Steuerbefreiung die beabsichtigte Lenkungswirkung erreichen kann, muss die Überlassung an Arbeitnehmer – ein Massen Anwendungsfall – so einfach wie möglich und zudem digital abgrenzbar und abrechenbar sein. Die vorzunehmenden Differenzierungen bei den Arbeitgeberleistungen nach steuerfrei und verschiedenen Varianten der Pauschalbesteuerung könnte dazu führen, dass das Instrument seine Wirkungen nicht voll erreicht.

In der Praxis problematisch sind beispielsweise Fälle, in denen ein Arbeitnehmer nicht ausschließlich das Jobticket nutzen kann, sondern zusätzlich auf die Nutzung eines privaten PKWs angewiesen ist. Hier entsteht erheblicher Aufwand bei der Bescheinigung der steuerfreien Arbeitgeberleistungen auf der Lohnsteuerbescheinigung und bei der Anrechnung auf die Entfernungspauschale. Dies führt insbesondere bei Unternehmen mit hohen Arbeitnehmerzahlen und unterschiedlichem Fahrverhalten dazu, dass sich Arbeitgeber gegen eine kostenfreie Zurverfügungstellung der Tickets für den Linienverkehr entscheiden und die Steuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen. Die Zielsetzung des Gesetzgebers, die Benutzung des öffentlichen Personennahverkehrs zu stärken, kann so nicht erreicht werden.

Mit der vorgeschlagenen Pauschalbesteuerung von 25 % würde die Bescheinigungspflicht zwar entfallen, bei den Arbeitgebern aber ein entsprechend höherer finanzieller Aufwand entstehen. Dies steht dem erklärten Ziel des Gesetzes, einen Anreiz zur Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln zu schaffen, wiederum entgegen. Im Übrigen werden die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG weiter pauschal mit 15 % besteuert. Dieser Pauschalsteuersatz sollte einheitlich für alle Mobilitätsleistungen des Arbeitgebers gelten, um so Abgrenzungsaufwand im Abrechnungsalltag zu vermeiden.

Unklar ist die Formulierung „einheitlich“ im Gesetzentwurf (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG-E). In der betrieblichen Praxis stellt sich die Frage, wie der Begriff der „Einheitlichkeit“ auszulegen ist. Sind hier alle Arbeitnehmer, Arbeitnehmergruppen oder Standorte usw. gemeint? Es stellt sich zudem die Frage, ob das Pauschalierungswahlrecht de facto zu einem Zwang für den Arbeitgeber wird, da er verschiedene Mitarbeitergruppen, die das Jobticket nicht einheitlich nutzen, nicht auseinanderhalten kann und somit – auch aus Gründen der Gleichbehandlung – die Pauschalierung anwenden muss. In keinem Fall sollte die Formulierung „einheitlich“ dazu führen, dass der Arbeitgeber ein Wahlrecht ausüben muss und für das Kalenderjahr gebunden ist.

Neben der Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel denken immer mehr Arbeitgeber darüber nach, ihren Mitarbeitern weitere Alternativen zur Nutzung des individuellen PKWs zur Verfügung zu stellen bzw. die alternative Nutzung von Fortbewegungsmitteln zu ermöglichen und zu unterstützen. Mit sog. Mobilitätsbudgets können Arbeitnehmer entscheiden, ob sie neben einem Jobticket ggf. auch ein Fahrrad (Bike-Sharing) oder ein Elektroauto (Car-Sharing) mieten. Ebenso können private Fahrten mit Fernverkehrszügen in Anspruch genommen werden. Die Abrechnung der Budgets erfolgt jeweils erst nach der nachgewiesenen Nutzung des Arbeitnehmers. Auch dies stellt einen Beitrag zur Einschränkung des motorisierten Individualverkehrs in Großstädten dar. Bisher fehlt dafür im Gesetz aber eine entsprechende Möglichkeit der Pauschalversteuerung im Rahmen von § 40 Abs. 2 EStG.

### **Petition:**

Um einen Anreiz für die Benutzung der öffentlichen Verkehrsmittel zu schaffen, sollte die Überlassung der entsprechenden Fahrtberechtigungen in Fällen, in denen § 3 Nr. 15 EStG nicht greift oder wegen des Aufwandes nicht praktikabel erscheint, auch ohne Bescheinigungspflicht und Anrechenbarkeit auf die Entfernungspauschale mit einem Prozentsatz von 15 % möglich sein. Zudem sollten weitere Alternativen zum motorisierten Individualverkehr, insbesondere in Ballungsgebieten (Bike-Sharing, Sammeltaxis, E-Scooter), die der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern zur Verfügung stellt, unter die Pauschalversteuerung fallen.

Wir sprechen uns zudem grundsätzlich dafür aus, dass für steuerfreie Zuschüsse nach § 3 Nr. 15 EStG („Jobtickets“) die Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers entfällt und bei der Veranlagung des Mitarbeiters keine Anrechnung auf die Werbungskosten erfolgt.

**Hinweis:** Bereits mit der Neuregelung des § 3 Nr. 15 EStG zum 1.1.2019 sind viele Praxisfragen aufgetaucht, die erst in nächster Zeit durch die Finanzverwaltung vermutlich durch ein umfangreiches BMF-Schreiben beantwortet werden können. Im Sinne einer einfachen und digital abbildbaren Anwendung regen wir an, den Komplex der steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen, zu denen u. a. auch die Überlassung von Fahrtberechtigungen im öffentlichen Personenverkehr sowie Bahncards zählen, gemeinsam zu diskutieren und eine Regelung zu finden, die allen Interessen (Gesetzgeber, Finanzverwaltung, Arbeitnehmer und Arbeitgeber) entspricht und unbürokratisch in der Praxis umzusetzen ist. Nur so kann das Ziel des Gesetzgebers auch zeitnah und erfolgreich erreicht werden.

## **Zu Art. 1: Nummer 5 - § 6e EStG-E**

### **Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten**

Finanzverwaltung und Rechtsprechung vertraten über Jahre hinweg die Auffassung, dass es sich bei sog. Fondsetablierungskosten, die von einem Anleger im Rahmen des Erwerbs eines Anteils an einem geschlossenen Fonds zu zahlen sind, um Anschaffungskosten der vom Fonds erworbenen Wirtschaftsgüter handelt, sodass die Kosten nicht sofort in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden können.

Der Bundesfinanzhof hat diese Rechtsprechung in seinem Urteil vom 26. April 2018 (IV R 33/15; bisher nicht im BStBl veröffentlicht) aufgegeben. Zur Begründung führt er an, dass sich die Lage durch die Schaffung des § 15b EStG mit Wirkung ab Ende 2005 grundlegend geändert habe, weil der Gesetzgeber damit eigene Maßstäbe geschaffen habe, die vorrangig anzuwenden seien. Damit könne die allgemeine Missbrauchsregelung des § 42 AO nicht mehr zum Tragen kommen, auf die sich die bisherige Rechtsprechung gestützt habe.

Mit der im Referentenentwurf vorgeschlagenen Gesetzesänderung soll nun die bisherige Rechtslage gesetzlich abgesichert und damit die neue Rechtsprechung überschrieben werden (vgl. § 6e EStG-RefE für Gewinneinkünfte und § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-RefE für Überschusseinkünfte).

Die neue Regelung soll laut Gesetzentwurf bereits rückwirkend anzuwenden sein, konkret für alle Wirtschaftsjahre, die vor der Verkündung des Gesetzes enden (§ 52 Abs. 14a und 16b Satz 2 EStG-RefE).

Zur Begründung dafür, dass die rückwirkende Anwendung der Neuregelung zulässig ist, verweist der Gesetzentwurf darauf, dass die bisherige Auffassung von Rechtsprechung und Verwaltung schon über einen Zeitraum von zehn Jahren ununterbrochen gegolten habe.

Die rückwirkende Anwendung der Änderung erscheint uns nicht unproblematisch zu sein. Mit ihr würde der Finanzverwaltung die Möglichkeit eingeräumt, alle offenen Veranlagungen zurückliegender Jahre nochmals auf diese Vorgänge hin zu überprüfen. Gleichzeitig würde den Steuerpflichtigen die Möglichkeit verwehrt, diese Fälle z. B. im Rahmen einer Betriebsprüfung an die neue BFH-Rechtsprechung anpassen zu lassen.

Nach unserer Einschätzung wären dadurch auch diejenigen Steuerpflichtigen betroffen, deren eigenes Rechtsbehelfsverfahren in dieser Sache angesichts des o. g. BFH-Verfahrens zum Ruhen gebracht wurde. Hat das zuständige Finanzamt ein solches ruhendes Rechtsbehelfsverfahren zügig dadurch abgeschlossen, dass bereits ein Änderungsbescheid erlassen wurde, in dem die Fondsetablierungskosten als voll abzugsfähig angesetzt wurden, so ist dieser Steuerpflichtige von der geplanten Gesetzesänderung nicht (mehr) betroffen.

Der Steuerpflichtige, dessen Finanzamt das BFH-Urteil noch nicht umgesetzt hat, könnte dagegen nun von seinem Finanzamt die Information erhalten, dass der Erlass eines Änderungsbescheides unter Hinweis auf die geplante Gesetzesänderung zunächst zurückgestellt wird. Im Ergebnis ergäben sich dadurch ungerechtfertigte Ungleichbehandlungen.

**Petition:**

Die Änderung sollte nicht rückwirkend umgesetzt werden – jedenfalls für diejenigen Steuerpflichtigen, die bis zur Veröffentlichung des Referentenentwurfes Einspruch gegen die Auffassung der Finanzverwaltung eingelegt haben und sich dabei auf die neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes vom April 2018 berufen.

## **II. Zu Artikel 2: Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes**

### **Nummer 4 - § 6 Abs. 1 Nummer 4 EStG-E**

#### **Verlängerung der Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung bei betrieblichen Elektro- oder extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen**

Die zeitliche Erweiterung der steuerlichen Begünstigung für Elektro- und Hybridfahrzeuge ist zu begrüßen und macht es den Arbeitgebern möglich, die aktuellen Fahrzeugflotten nachhaltig auf entsprechende Fahrzeuge umzustellen.

In der Praxis weisen die laut dem Gesetz zu Grunde zu legenden Bescheinigungen für die Begünstigung von Hybridfahrzeugen jedoch mehrere Werte und Kennziffern für die CO<sub>2</sub>-Werte aus. Begrüßenswert wäre hier eine genaue Vorgabe, welcher Kennziffer der maßgebende Wert zu entnehmen ist.

Auch die verstärkte Nutzung von Elektro- und Hybridfahrzeugen, z. B. als Carsharing-Fahrzeuge, stellt ein Instrument dar, um alternative Antriebsmodelle in den Städten zu nutzen. Bisher müssen diese Varianten, wenn sie der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern zur Verfügung stellt, individuell bewertet und versteuert werden.

Wir regen an, dass bei einer tageweisen Fahrzeugnutzung der geldwerte Vorteil nicht mehr nach der pauschalen 1 % Methode mit halbiertem Bruttolistenpreis erfolgt, sondern nach den tatsächlich anfallenden Aufwendungen für die tageweise Nutzung bemessen wird. Dies wäre eine deutliche Vereinfachung, da die Pauschalwertmethode anhand des Bruttolistenpreises als Monatswert für eine solche tageweise Nutzung ungeeignet ist. Es wäre insgesamt auch keine übermäßige steuerliche Begünstigung, wenn für Elektro- oder Hybridfahrzeuge die tatsächlich entstehenden Kosten (für die tageweise Nutzung) als geldwerter Vorteil angesetzt werden können. Anhand der Belege, die der Arbeitgeber erhält, wäre die Abrechnung außerdem digitalisierbar. Die Berücksichtigung der entstandenen Kosten würde sich wiederum auch einfacher in einem Mobilitätsbudget einbinden und abwickeln lassen.

#### **Petition:**

Wir plädieren für eine genaue Vorgabe, welcher Kennziffer der maßgebende CO<sub>2</sub>-Wert für die Begünstigung von Hybridfahrzeugen zu entnehmen ist. Bei der tageweisen Nutzung von Elektro- oder Hybridfahrzeugen sollte als Bemessungsgrundlage auf die tatsächlich entstandenen Kosten abgestellt werden.

## **Zu Art. 2: Nummer 5 - § 7c EStG-E**

### **Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge**

Die in § 7c EStG-E neu aufgenommene Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge halten wir für sinnvoll. Eine 50 %-ige Sonderabschreibung der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung kann ein deutlicher Anreiz für den Erwerb von Elektrolieferfahrzeugen sein – bzw. für die Entwicklung solcher Fahrzeuge durch die Automobilindustrie.

Dies gilt insbesondere in Bezug auf die sicherlich in Zukunft noch sinkenden Anschaffungskosten der derzeit in der Regel teuren Elektro-Nutzfahrzeuge. Allerdings ist die in § 7c Abs. 2 EStG-E enthaltene Einschränkung, dass die Elektrolieferfahrzeuge eine zulässige Gesamtmasse von max. 7,5 t nicht überschreiten dürfen, nicht zielführend. Insbesondere vor dem Hintergrund der generell durch den Schwerlastverkehr entstehenden Umweltverschmutzungen halten wir es für schwer verständlich, warum man eine Begrenzung auf Elektrolieferfahrzeuge mit einer Gesamtmasse von max. 7,5 t einführt.

Denn für 2020 ist bereits die Markteinführung von Elektro-LKW vorgesehen, die eine zulässige Gesamtmasse von mehr als 7,5 t aufweisen werden.

### **Petition:**

Die Sonderabschreibung im Sinne des § 7c EStG-E sollte auch für Elektrolieferfahrzeuge mit einer Gesamtmasse von mehr als 7,5 t gelten.

### **Ergänzende Vorschläge zu Art. 2: „Förderung der Elektromobilität“**

Ergänzend zu den bereits im Referentenentwurf enthaltenen Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität schlagen wir zwei weitere Ansatzpunkte mit Blick auf die Elektrifizierung der Dienstwagenflotten vor, die an der Vereinfachung des steuerfreien Auslagenersatzes gemäß § 3 Nr. 50 EStG ansetzen und auch untergesetzlich geregelt werden können:

### **Anhebung der Pauschbeträge in Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 und Verlängerung der Pauschalierungsmöglichkeit**

Für Ladevorgänge, bei denen der Arbeitnehmer die Stromkosten selbst trägt, können ihm diese Kosten im Rahmen des § 3 Nr. 50 EStG als Auslagenersatz vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (BMF-Schreiben vom 14.12.2016, IV C 5 - S 2334/14/10002-03, Rz.

19). Wird das Fahrzeug an einer öffentlichen Ladestelle geladen und dafür ein Betrag in Rechnung gestellt, so lässt sich dieser leicht und einfach nachweisen und entsprechend als Auslagenersatz abrechnen.

Lädt der Arbeitnehmer seinen Dienstwagen hingegen im Privathaushalt, so ist eine Abrechnung mit den tatsächlichen Werten deutlich komplizierter: Um die Erstattung in korrekter Höhe vornehmen zu können, muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber sowohl die tatsächlich abgegebene Menge Strom sowie den individuellen Strompreis bzw. die Kosten je kWh anhand des persönlichen Vertrags mit dem Versorger nachweisen. Aus Gründen der Vereinfachung ist zwar eine Nachweisführung für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ausreichend. Gleichwohl führt selbst diese zeitlich beschränkte Nachweisführung für alle Beteiligten zu nicht unerheblichem bürokratischem Aufwand. Dies hat auch die Finanzverwaltung erkannt und mit dem BMF-Schreiben vom 26.10.2017, (IV C 5 - S 2334/14/10002-06, Rz. 19a), die Möglichkeit geschaffen, auf die Nachweisführung zu verzichten, wenn monatlich nur die dort genannte Pauschale erstattet wird.

Angesichts der gegenüber dem Jahr 2017 gestiegenen Strompreise und der gesteigerten durchschnittlichen Batteriekapazitäten/Fahrleistung haben sich die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten für die verbrauchten Strommengen stark erhöht. Die bisherigen Pauschalen reichen in vielen Fällen nicht mehr aus, um diesen Kosten Rechnung zu tragen.

**Petition:**

Die pauschale Bewertung der privat verauslagten Ladevorgänge sollte über den derzeit vorgesehenen Zeitraum bis Ende 2020 hinaus beibehalten bzw. bis zum Jahr 2030 verlängert und wie folgt angehoben werden:

- Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber: 30 Euro für Elektrofahrzeuge und 15 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.
- Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber: 70 Euro für Elektrofahrzeuge und 35 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.

Wünschenswert wäre zudem eine regelmäßige Überprüfung der Angemessenheit der Werte seitens der Finanzverwaltung. Die Pauschbeträge sollten auch für die Bestimmung der Fahrzeuggesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG zu Grunde gelegt werden können.

## **Einführung einer Strompreispauschale je kWh zur praxismgerechten Abgeltung der Ladekosten**

Sofern ein Ladevorgang anhand einer Einzelabrechnung oder anhand eines einzelnen Belegs nachvollzogen werden kann, lässt sich der an den Arbeitnehmer zu erstattende Auslagenersatz zweifelsfrei beziffern. In der Praxis wird dies aber für zahlreiche Ladevorgänge nicht der Fall sein, beispielsweise wenn das Fahrzeug beim Arbeitnehmer zu Hause geladen wird. In diesen Fällen sollte es ersatzweise zulässig sein, dass die geladene Strommenge, für welche dem Mitarbeiter Kosten entstanden sind und die als pauschaler Auslagenersatz durch den Arbeitgeber erstattet werden soll, selbst ermittelt werden kann.

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung sollte es für den selbst ermittelten Wert der an das betriebliche Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeug von privater Seite jeweils abgegebenen Strommenge ausreichend sein, wenn der Arbeitnehmer diese erfasst und der Arbeitgeber sie mit einer definierten (einheitlichen) Strompreispauschale je kWh multipliziert und auszahlt. Ein solcher Prozess würde zu sachgerechten Ergebnissen führen, ohne dass dabei unnötiger Bürokratieaufwand entstünde.

### **Petition:**

Zur vereinfachten Berechnung des Auslagenersatzes sollte eine Strompreispauschale je kWh ermöglicht werden. Unter Berücksichtigung von Ladeverlusten sowie der zu erwartenden weiteren Steigerung sowohl von Strompreis als auch elektrischer Fahrleistung erscheint ein pauschaler Ansatz von etwa 35 Cent je abgegebene kWh aktuell als sachgerecht.

Die vorgeschlagene Strompreispauschale sollte auch für die Bestimmung der Fahrzeuggesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG zu Grunde gelegt werden können.

## **Zu Art. 2 Nummer 6 - § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG-E**

### **Definition von Barlohn**

Der Gesetzentwurf sieht eine Definition des Barlohnbegriffes vor. Notwendig ist die Definition u. a. für die Anwendung der 44 Euro-Freigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 8 bis 11 EStG. Eingeführt wurde diese Freigrenze als Vereinfachungsregelung.



Ziel der nun vorgelegten Neuregelung soll es ausweislich der Gesetzesbegründung insbesondere sein, die Ausweitung einer möglichen Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG zu begrenzen. Dies ist nachvollziehbar, um eine Überinterpretation in der Anwendung zu vermeiden. Dennoch erscheinen uns die vorgeschlagene Neuregelung und die daraus erwachsenden Folgen für die Wirtschaft und die Arbeitnehmer als deutlich zu weitgehend.

Nachdem der BFH im Jahr 2010 und 2011 Gutscheine für Waren als Sachzuwendung beurteilt hat, hat die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung in ihren Lohnsteuerrichtlinien übernommen. Die Überlassung von Gutscheinen als Sachzuwendung im Rahmen der 44 Euro-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG oder der R 19.6. Abs. 1 LStR hat sich in der Praxis über viele Jahre bewährt. In den meisten Fällen führt die Anwendung auch zu keinen Abgrenzungsschwierigkeiten. Mit der vorgeschlagenen Neuregelung besteht aus Sicht der Wirtschaft die Gefahr, dass die Praxis auf eine mehr als zehn Jahren zurückliegende, bürokratische Anwendung zurückgesetzt wird.

Außerdem würde die vorgeschlagene Aufzählung in der Definition des Barlohns zu neuen Abgrenzungsproblemen für die Praxis führen. Dem steht der Vereinfachungsgedanke eindeutig entgegen. Insbesondere die Begriffe „Kostenerstattungen“ und „gebundene Geldzuwendungen“ bedürften zwingend einer weiteren Definition und Auslegung.

Nicht nachvollziehbar und sachlich unbegründet erscheint insbesondere die generelle Herausnahme von Zukunftssicherungsleistungen, also Versicherungsschutz, der von Arbeitgebern zugewendet wird, aus dem Begriff der Sachzuwendungen. Der BFH hat diese Frage wiederholt eindeutig entschieden und zuletzt eine klare Differenzierung vorgenommen, nach der Versicherungsschutz immer dann Sachlohn darstellt, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich einen Rechtsanspruch auf das Versicherungsprodukt hat. Nur wenn der Arbeitgeber Geld zuwendet mit der Maßgabe, davon eine Versicherung zu finanzieren, soll Barlohn vorliegen. Dieser eindeutigen und klaren Abgrenzung sollten Gesetzgeber und Finanzverwaltung ebenfalls folgen. Es ist weder steuersystematisch noch sozialpolitisch zu rechtfertigen, Versicherungsschutz, der in der Praxis in erster Linie in Form von Krankenzusatzversicherungen von Arbeitgebern zugewendet wird, gegenüber allen anderen Waren und Dienstleistungen zu diskriminieren. Die Gesetzesbegründung sieht Verwerfungen in der Steuersystematik, weil ein Sonderausgabenabzug für Krankenversicherungsbeiträge nur im Rahmen der Basisversorgung zulässig ist. Das Argument des begrenzten Sonderausgabenabzugs greift hier nicht, da dieser für Aufwendungen, die der Arbeitgeber leistet, grundsätzlich gar nicht möglich ist. Hinzu kommt, dass es nicht nachvollziehbar ist, sozialpolitisch

wertvolle Daseinsabsicherung (die vor allem für gesetzlich Krankenversicherte durchaus eine medizinische Besserversorgung gewährleisten kann), steuerlich schlechter zu stellen, als z. B. Tankgutscheine oder Gutscheine von Elektronikmärkten. Die Gewährung von Zukunftssicherungsleistungen hingegen ist ein wichtiges Instrument auch zur Fachkräftegewinnung und -bindung, insbesondere da die Absicherung über den Arbeitgeber zu Bedingungen erfolgt, die im Individualverhältnis nicht verfügbar sind.

In der Praxis werden Gutscheine für Waren an Mitarbeiter oftmals als flexibles Instrument eingesetzt, um in gewissen Situationen kleinere Belohnungen auszusprechen, die nicht sofort zu einer dauernden Verpflichtung des Arbeitsgebers führen, höheren Lohn zu zahlen. Dabei kann der Arbeitgeber heute den Gutscheinaussteller frei wählen und muss nicht bestimmen, was der Arbeitnehmer gegen Hingabe des Gutscheines einlöst. Seit der Anerkennung von Gutscheinen durch die Rechtsprechung hat sich der Markt hier merklich vergrößert und führt dadurch sicher auch zu Umsatzsteigerungen im privaten Konsum und daraus folgend Gewinnsteigerungen bei den Unternehmen, die Gutscheine ausstellen.

Insbesondere Kommunen haben die Möglichkeit genutzt, die regionalen Geschäfte mit sog. City-Cards zu unterstützen. Dabei erhält der Mitarbeiter einen Gutschein, den er in mehreren regionalen Geschäften einlösen kann. Hier werden insbesondere die regionalen Einzelgeschäfte gefördert, was vor allem im ländlichen Raum den klein- und mittelständischen Einzelhändlern bis hin zu inhabergeführten Geschäften zugutekommt. Diese Möglichkeit wird durch den Gesetzentwurf eingeschränkt und kann zu merklichen Einbußen bei den regionalen Unternehmen führen. Dies könnte auch Auswirkungen auf regionale Arbeitsplätze haben.

Zudem ist fragwürdig, ob diese Neuregelung nicht unmittelbar auf mögliche Bonusprogramme im Sinne von § 3 Nr. 38, § 37a EStG durchschlägt, denn auch gerade in diesen Bereichen sind gesammelte Bonuspunkte auch gegen Gutscheine einlösbar, die ggf. durch die Neuregelung nicht mehr als Sachzuwendung gelten würden.

Dass sich in diesem Zusammenhang Modelle entwickelt haben, die weiter greifen und durch eine Pauschalversteuerung nach § 37b EStG behandelt werden können, begründet maßgeblich den Handlungsbedarf aus Sicht der Finanzverwaltung. Soll diese Ausweitung der Pauschalierung für bestimmte Sachzuwendungen an eine gewisse Anzahl von Arbeitnehmern, aber sicher nicht der überwiegenden Mehrheit von Arbeitnehmern, eingegrenzt werden, erscheint eine Änderung bei einer Pauschalierung der Steuer als möglich, anstatt den Sachlohnbegriff insgesamt stark einzuschränken.

Die zahlreichen Reaktionen von Arbeitgebern nach Veröffentlichung des Gesetzentwurfs zu § 8 Abs. 2 EStG-E zeigen, welche hohe praktische Bedeutung die steuerliche Behandlung und die Abgrenzung von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer haben. Es werden bereits jetzt zahlreiche Abgrenzungsfragen und die Befürchtung geäußert, dass eine einfache steuerliche Möglichkeit, eine kleine Belohnung an Mitarbeiter zu geben, wegfallen wird. Dabei ist anzunehmen, dass dies durchaus zahlreiche Arbeitnehmer treffen würde, die keinen entsprechenden Ausgleich erhalten werden.

Um bei dem Thema Sachzuwendungen, das Arbeitgeber in der Abrechnungspraxis alltäglich behandeln müssen und ebenso Millionen von Arbeitnehmern betrifft, allen Beteiligten und Interessen gerecht zu werden, schlagen wir vor, gemeinsam mit den Landesfinanzverwaltungen und Arbeitgebern eine Regelung zu erarbeiten, die dem Vereinfachungsgedanken und der gleichzeitigen digitalen Abbildung in der Lohnabrechnung und Buchhaltung der Unternehmen Rechnung trägt. Diese Regelung sollte im Vorfeld eines Gesetzgebungsverfahrens ausreichend diskutiert und abgewogen werden. Eine zu schnelle Reaktion, wie in dem jetzigen Gesetzentwurf, birgt die Gefahr, dass daraus Folgen entstehen, die nicht gewollt waren und ggf. dem eigentlichen Ziel auch widersprechen. Bei einer umfassenden Neuregelung sollte es nicht nur um vereinzelte Sachzuwendungen an Arbeitnehmer gehen, sondern um eine Gesamtdiskussion der steuerlichen Behandlung aller Sachzuwendungen, also auch Mahlzeiten und Veranstaltungen. Zu einer Erarbeitung einer grundlegenden Reform erklären sich die Unternehmen ausdrücklich bereit.

### **Petition:**

Die vorgeschlagene Regelung in § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG-E sollte im Sinne der Rechtsprechung des BFH angepasst bzw. gestrichen werden. Zudem sollte eine Arbeitsgruppe mit Vertretern aus Länderfinanzverwaltungen, dem BMF und Unternehmen aller Branchen und Größen gebildet werden, um eine ausgewogene und digitalisierbare Neuregelung für Sachzuwendungen insgesamt zu diskutieren und zu erarbeiten.

### **Zu Art. 2 Nummer 6 - § 8 Abs. 2 EStG-E**

#### **Sachbezug für Werkwohnungen**

Die vorgesehene Neuregelung des § 8 Abs. 2 EStG-E ist aus Sicht der Wirtschaft ausdrücklich zu unterstützen. Es wird gerade für Betriebe in den Metropolregionen zunehmend schwieriger, Nachwuchskräfte zu finden oder aber Fachkräfte langfristig an sich zu binden,

da diese nicht in der Lage sind, die in den vergangenen Jahren stetig gestiegenen Mieten zu bezahlen. Zudem geht die Bautätigkeit in Regionen mit angespanntem Wohnungsmarkt regelmäßig viel zu langsam voran.

Insoweit ist es aus unserer Sicht angezeigt, Investitionen von Arbeitgebern in Werkswohnungen steuerlich attraktiver zu gestalten. Dass eine vergünstigte Überlassung von Wohnraum an Arbeitnehmer bei diesen bisher als geldwerter Vorteil Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge ausgelöst hat, hat in der Praxis dazu geführt, dass die Überlassung vergünstigten Wohnraums weder für Arbeitnehmer noch für Arbeitgeber ein probates Mittel war, um die Wohnkosten für die Arbeitnehmer zu senken.

Allerdings bestehen bei der Neuregelung für die Überlassung von Wohnungen an Arbeitnehmer Unklarheiten, inwiefern dies auch im Verbund möglich sein soll. Zudem sollte auch eine kurzfristige Anmietung für Mitarbeiter, die nur ein paar Monate in Deutschland für den Arbeitgeber tätig werden, ermöglicht werden.

Weiterhin ist unklar, wie diese Neuregelung von den bestehenden Regelungen zu Unterkunftskosten der doppelten Haushaltsführung/Auswärtstätigkeiten abzugrenzen ist. Wir bitten diesbezüglich um eine Klarstellung.

Wir weisen zudem auf die Problematik hin, wie die ortsübliche Miete ermittelt werden kann. Wir bitten auch diesbezüglich um Klarstellungen, mit dem Ziel, einen erhöhten Dokumentationsaufwand und Diskussionsbedarf mit Lohnsteuerausßenprüfern zu vermeiden – insbesondere bei Orten ohne Mietpreisspiegel.

Weitergehend sollte geprüft werden, ob verbilligte Wohnraumüberlassungen auch jenseits einer Nichtaufgriffsgrenze steuerlich entlastet werden können. Hierzu könnte bis zu einem bestimmten Bruttolohn des Arbeitnehmers die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung geschaffen werden, wie sie bereits heute für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung arbeitstäglichlicher Mahlzeiten gilt. Die pauschale Lohnsteuer würde dann vom Arbeitgeber getragen, so dass der Nettolohn des Arbeitnehmers nicht gemindert wird.

## **Zu Art. 2: Nummer 8 - §10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 5 EStG**

### **Abflussprinzip bei Vorauszahlungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen**

Gemäß Artikel 2 Nummer 8 Buchstabe a des Referentenentwurfs soll § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 5 zweiter Halbsatz EStG in der Fassung des vorliegenden Referentenentwurfs - Satz 4

zweiter Halbsatz in der geltenden Fassung - gestrichen werden. Damit soll sichergestellt werden, dass die Einschränkung des Abflussprinzips bei Vorauszahlungen von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen einheitlich für sämtliche Beiträge zu einer Basisabsicherung – einschließlich der Beitragsanteile, die „der unbefristeten Beitragsminderung nach Vollendung des 62. Lebensjahres dienen“ – gelten. Zudem sollen missbräuchliche Gestaltungen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs durch Vorverlagerung von Vorsorgeaufwendungen in Jahre mit höheren Einkünften unterbunden werden (z. B. Beitragsentlastungstarife, die für 40 Jahre im Voraus gezahlt werden können, sind nach aktuellem Recht in voller Höhe im Abflussjahr abzugsfähig). Die Neuregelung soll zum 1. Januar 2020 in Kraft treten.

Wir halten die geplante Regelung zunächst steuersystematisch für verfehlt. Für die weitere vorgesehene Einschränkung des Zufluss-/Abflussprinzips, gibt es keine Rechtfertigung. Im Gegenteil wird es dem Versicherten ermöglicht, mit den Beitragsentlastungstarifen zusätzlich und frühzeitig für seine Beiträge im Alter eine weitere Vorsorge zu treffen, zu sparen (vgl. auch die zutreffende Gesetzesbegründung zum JStG 2010.<sup>1</sup>). Dies kann gerade auch durch erhebliche Einmalbeiträge erfolgen, die dem Steuerpflichtigen nicht kontinuierlich zur Verfügung stehen, etwa Prämien, Erbschaften etc. Insoweit besteht auch ein erheblicher Unterschied zu den übrigen, kontinuierlichen Beiträgen, die üblicherweise aus laufenden Einnahmen bestritten werden. Ferner ist es auch nicht einleuchtend, den Steuerpflichtigen zu benachteiligen, der solche Beträge einmalig für Beiträge im Alter verwenden will, zumal die Beiträge im Alter geringer ausfallen, wovon der Fiskus ebenfalls profitiert. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Verwendung der Versicherungsleistung für andere Zwecke vertraglich ausgeschlossen ist.

### **Petition:**

Für Beitragsentlastungsaufwendungen sollte weiterhin das Zufluss-/Abflussprinzip gelten.

---

<sup>1</sup> Danach können Beiträge zum Erwerb eines Basiskranken- und gesetzlichen Pflegeversicherungsschutzes im Alter allerdings weiterhin unbegrenzt im Jahr des Abflusses abgezogen werden, soweit der Steuerpflichtige wirtschaftlich endgültig mit ihnen belastet ist und sie nicht zurückgefordert werden können (kein Rückzahlungsanspruch). Derartige Aufwendungen haben einen ähnlichen Charakter wie Altersvorsorgeaufwendungen und sollen daher abziehbar sein (BT-Drucksache 17/3549, vom 28.10.2010, S. 16).

**Zu Artikel 2 Nummer 10 - § 20 Abs. 2 EStG-E****Verlustberücksichtigung bei Einkünften aus Veräußerung von Kapitalvermögen**

Der Entwurf sieht eine grundlegende Änderung des Veräußerungstatbestandes in § 20 Abs. 2 EStG-E vor, mit der faktisch die gefestigte Rechtsprechung des BFH zur umfassenden Verlustberücksichtigung bei Einkünften aus Kapitalvermögen „ausgehebelt“ werden soll. Sollte die geplante Änderung umgesetzt werden, hätte dies **gravierende Auswirkungen auf das Gesamtgefüge der Abgeltungsteuer und auf Privatanleger**, da diese beispielsweise Gewinne aus Optionen versteuern müssen, den Verlust aus dem Verfall von Optionen aber nicht (mehr) steuerlich geltend machen könnten. Die als Nichtanwendungsgesetz zu qualifizierende Gesetzesänderung ist aus den nachfolgend dargestellten Gründen abzulehnen und sollte daher unterbleiben.

Der Referentenentwurf sieht eine Änderung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG sowie die Einfügung eines neuen Satzes 3 in § 20 Abs. 2 EStG vor. Mit der Ergänzung des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG-E soll „klargestellt“ werden, dass der Verfall von Optionen im Privatvermögen einkommensteuerrechtlich nicht von Bedeutung ist. Mit der Ergänzung des § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1, 2 und 4 EStG-E soll weiter „klargestellt“ werden, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Um Umgehungsgeschäfte zu vermeiden, soll nach § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 EStG-E auch die Veräußerung von wertlosen Wirtschaftsgütern steuerlich unbeachtlich sein.

Der BFH hat seit 2012 in mehreren Urteilen bestätigt, dass durch die Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 ein sog. „Paradigmenwechsel“ stattgefunden hat. In allen Urteilen des BFH wird die Grundaussage getroffen, dass nicht nur eine umfassende Besteuerung von Vermögenszuwächsen, sondern auch von Vermögensminderungen vorzunehmen ist. In den Urteilen wird ausdrücklich bestätigt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit Einführung der Abgeltungsteuer zum Jahr 2009 die „traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene“ aufgegeben wurde und dass seit 2009 eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen besteht (BFH, Urteil v. 20.11.2018, VIII R 37/15, DStR 2019, S. 55, Rz. 26; BFH, Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, BB 2018, S. 99, Rz. 11-12; BFH, Urteil v. 24.10.2017, VIII R 13/145; BFH v. 12.1.2016, XI R 48/14, BStBl. II 2016, 456; BFH, Urteil v. 12.1.2016, XI R 49/14, BStBl. II 2016, 459; BFH, Urteil v. 12.1.2016, XI R 50/14, BStBl. II 2016, 462). Der BFH begründet seine Aussagen mit entsprechenden Fundstellen aus der Gesetzesbegründung zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 56, rechte

Spalte, „Zu Satz 2“) in der ausgeführt wird, dass mit der Abgeltungsteuer die „vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden soll“. Wertveränderungen umfassen aber sowohl Wertzuwächse als auch Wertminderungen. Weiter verweist der BFH auf die Begründung zum durch das JStG 2009 eingefügten § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbs. 2 EStG, wonach die „theoretisch mögliche Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene [...] im Rahmen der Abgeltungsteuer für neu angeschaffte Kapitalanlagen ohnehin wegfällt“ (BT-Drs. 16/10189 vom 2.9.2008, S. 66).

Wenn in dem Referentenentwurf von einer „Klarstellung“ durch die Änderungen in § 20 Abs. 2 EStG gesprochen wird, da „die Rechtsprechung des BFH nicht der Intention des Gesetzgebers entspreche“ (S. 114), ist dies sachlich unrichtig. Nach den oben zitierten Passagen ist eindeutig das Gegenteil der Fall: Die geplante Änderung von § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a, § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1, 2 und 4 EStG-E und § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 EStG-E stellt sich gegen die ausdrückliche Ansicht des Gesetzgebers im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 und eine Vielzahl von Urteilen des BFH.

Zudem wird durch die vorgesehene Gesetzesänderung das Gefüge der Abgeltungsteuer durchbrochen, das aus reduziertem Steuersatz für die Schedule „Einkünfte aus Kapitalvermögen“, uneingeschränkter Besteuerung von Vermögensänderungen und Versagung des Werbungskostenabzugs besteht.

Die geplante Gesetzesänderung des § 20 Abs. 2 EStG genügt unseres Erachtens zudem nicht den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der VIII. Senat des BFH hat in seinem Urteil zur Anerkennung von Verlusten aus Knock-Out-Zertifikaten sehr deutlich ausgeführt, dass sich die Einstufung als „Einlösung“ (d. h. im Ergebnis die Anerkennung als Verlust) auch aus dem „verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit in Art. 3 Abs. 1 GG“ ergebe (BFH, Urteil v. 20.11.2018, VIII R 37/15, DStR 2019, 553, Rn. 27). „Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sei auch dann um die Anschaffungskosten für die Zertifikate gemindert, wenn sie aufgrund des Eintritts der Knock-out-Schwelle automatisch verfallen und ausgebucht werden“ (BFH, Urteil v. 20.11.2018, VIII R 37/15, DStR 2019, 553, Rn. 27).

Bereits der XI. Senat des BFH hatte 2016 in seinem Urteil zu Optionen angeführt, dass sich die Leistungsfähigkeit auch bei Optionen mindere, unabhängig davon, ob die Option ausgeübt werde oder verfällt (BFH, Urteil v. 12.1.2016, IX R 48/14, BStBl. II 2016, 456, Rn. 20).

Ein Verstoß des § 20 Abs. 2 EStG-E gegen das Gebot der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit ist daher gegeben.

Im Übrigen ist auch die **vorgesehene rückwirkende Anwendungsregelung** zu § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG abzulehnen. Ausweislich der Entwurfsbegründung (S. 115) soll die Regelung des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG „unechte Rückwirkung“ entfalten. Die Rechtsfolgen der Regelung sollen zwar erst nach ihrer Verkündung eintreten und die Norm soll über § 52 Abs. 1 EStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2020 Anwendung finden. Sie soll „tatbestandlich allerdings auch Sachverhalte erfassen, die bereits vor dem 1. Januar 2020 in Gang gesetzt wurden“ (Entwurfsbegründung S. 115).

Das würde dazu führen, dass die Neuregelung die steuerliche Anerkennung von Verlusten aus dem Verfall sämtlicher Anlageinstrumente versagen würde, die nach dem 31.12.2008 angeschafft worden sind, bei sog. Finanzinnovationen auch Verluste aus vor dem 1.1.2009 angeschafften Wertpapieren. Als Begründung wird angeführt, dass nur ein Urteil des BFH vorliege, das keinen Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen entfalte. Dies ist sachlich unzutreffend. Wie dargestellt, hat der BFH in einer **Vielzahl von Urteilen** und mittlerweile in gefestigter Rechtsprechung entschieden, dass nach dem Willen des Gesetzgebers mit Einführung der Abgeltungsteuer zum Jahr 2009 die „traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene“ aufgegeben wurde und dass seit 2009 eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen besteht. Da bei Einführung der Abgeltungsteuer nur Veräußerungsgewinne und -verluste aus Anlageinstrumenten als Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig geworden sind, die nach dem 31.12.2008 angeschafft worden sind, kann konsequenterweise eine Änderung dieses Besteuerungsregimes nur Anlageinstrumente erfassen, die nach dem 31.12.2019 angeschafft werden.

**Petitum:**

Die Änderung des § 20 Abs. 2 EStG-E durch Art. 2 Nr. 10 des Referentenentwurfes sollte entfallen.

**Zu Art. 2 Nummer 11 - § 34c EStG-E**

**Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften**

§ 34c EStG regelt, ob und ggf. inwieweit Steuerpflichtige im Ausland angefallene Steuern im Inland abziehen bzw. anrechnen können. Absatz 6 trifft dabei Regelungen für den Fall,



dass ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) besteht. In diesem Fall sollen, soweit in dem Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung einer ausländischen Steuer auf die deutsche Einkommensteuer vorgesehen ist, die Regelungen der vorangegangenen Absätze entsprechend „auf die nach dem Abkommen anzurechnende ausländische Steuer“ anzuwenden sein (Absatz 6 Satz 2).

Im Referentenentwurf ist vorgesehen, den letztgenannten Satz dahingehend zu ergänzen, dass die anzurechnenden ausländischen Steuern zuvor „um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzt“ werden müssen. Laut Gesetzesbegründung soll damit „rechtssicher“ ein Gleichlauf mit den Nicht-DBA-Fällen des § 34c Abs. 1 Satz 1 EStG herbeigeführt werden. Zudem soll sichergestellt werden, dass nur jene ausländischen Steuern angerechnet werden können, die der Quellenstaat rechtmäßig erhoben hat.

Unseres Erachtens ist eine Versagung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern nur dann gerechtfertigt, wenn mit hinreichender Sicherheit feststeht, dass im Quellenstaat keine Quellensteuern hätten erhoben werden dürfen. In diesem Fall muss der Quellenstaat eine Vermeidung der Doppelbesteuerung gewährleisten, und nicht der Ansässigkeitsstaat. Solange aber nicht feststeht, dass eine Regelung im Quellenstaat unionsrechtswidrig ist, handelt es sich bei den potenziellen Erstattungsansprüchen nicht um einen "entstandenen" Ermäßigungsanspruch des Steuerpflichtigen im Quellenstaat.

Ob eine Regelung im Quellenstaat unionsrechtswidrig ist, muss in der Praxis oftmals mittels langwieriger Gerichtsverfahren festgestellt werden. Beispielsweise haben deutsche Investmentvermögen bereits im Jahr 2006 damit begonnen, Anträge auf vollständige Erstattung französischer und niederländischer Quellensteuern zu stellen. Frankreich hat daraufhin erst im Jahr 2012 eine Erstattungsmöglichkeit anerkannt, nachdem der EuGH in der Rechtssache "Santander" (Urteil vom 10. Mai 2012, C-338/11) das französische Quellensteuersystem für unionsrechtswidrig erklärt hat. Gegen die Niederlande finden hingegen noch heute Gerichtsverfahren deutscher Investmentvermögen (für Zeiträume bis 2003 zurück) sowohl vor dem EuGH (C-156/17) als auch parallel vor den niederländischen Gerichten statt, wobei völlig offen ist, wie diese ausgehen werden. Im letzteren Fall wäre es nicht gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen "höchstvorsorglich" die Anrechenbarkeit im Ansässigkeitsstaat zu verweigern. In der Praxis wird allerdings vereinzelt bereits so verfahren.

**Petitum:**

Wir regen an, den letzten Absatz der Gesetzesbegründung zu § 34c Abs. 6 EStG-RefE klarstellend wie folgt zu fassen (das fett gesetzte soll ergänzt werden):

„Die Ergänzung des § 34c Absatz 6 Satz 2 EStG soll zudem sicherstellen, dass nur jene ausländischen Steuern angerechnet werden können, die der Quellenstaat rechtmäßig erhoben hat. Dies schließt insbesondere eine Anrechnung von Steuern auf Basis einer unionsrechtswidrigen Regelung aus. **Eine unionsrechtswidrige Regelung in einem Quellenstaat liegt vor, wenn der Europäische Gerichtshof oder ein oberstes Gericht im Quellenstaat die Unionsrechtswidrigkeit der Regelung im Quellenstaat festgestellt hat.** Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen auf Grund von Unionsrecht mindern folglich die anzurechnenden ausländischen Steuern.“

## Zu Art. 2 Nummer 20

### Einführung § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe c EStG-E

Die Einführung des § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe c EStG-E führt zu einer Erhöhung der Komplexität durch die zusätzliche Schaffung von mehreren Ausnahmefällen. Die bisher vergleichsweise einfache Regelung der abgeltenden Wirkung des Lohnsteuerabzugs für beschränkt Steuerpflichtige wird hierdurch erheblich aufgeweicht und verkompliziert. Zudem kommt es zur Ungleichbehandlung gleicher Sachverhalte.

In den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG führt die Neuregelung bei einem beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmer, der z. B. einen mehrjährigen Bezug erhalten hat und bei dem die vom Arbeitgeber durchzuführende Günstigerprüfung einen Vorteil von nur 1 Euro ergibt, zur Anwendung der Fünftelregelung und damit zu einer Veranlagungspflicht mit Progressionsvorbehalt hinsichtlich der ausländischen Einkünfte. Bei einem Arbeitnehmer, bei dem die vom Arbeitgeber durchzuführende Günstigerprüfung zu einer Nichtanwendung der Fünftelregelung führt, verbleibt es dagegen bei der abgeltenden Wirkung des Lohnsteuerabzugs.

In den Fällen des § 46 Abs. 2 Nr. 5a EStG führt die Neuregelung ebenfalls dazu, dass eine Ungleichbehandlung desselben Sachverhalts hervorgerufen wird:

1. Ein beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, der unterjährig nacheinander bei zwei deutschen Arbeitgebern beschäftigt ist, kann darauf hinwirken, dass bei der Berechnung der Lohnsteuer auf den sonstigen Bezug der Arbeitslohn des vorhergehenden Arbeitgebers berücksichtigt wird. Das heißt, der Großbuchstabe „S“ wird nicht bescheinigt.

2. Hat der Arbeitnehmer jedoch zunächst einen Arbeitgeber im Ausland und dann einen Arbeitgeber im Inland, kann der Arbeitslohn des vorhergehenden Arbeitgebers nicht berücksichtigt werden, selbst wenn er ihn gegenüber der Entgeltabrechnung angibt, da dieser in Deutschland steuerfrei wäre und der Progressionsvorbehalt nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren anzuwenden ist (es sei denn, dies ist in diesen Fällen gewollt). Das heißt, der Arbeitgeber würde Großbuchstabe „S“ bescheinigen und der Arbeitnehmer ist verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben, in der die ausländischen Einkünfte in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind.

Das Beispiel Nr. 1 führt zudem faktisch zu einem Risiko für den Arbeitgeber, da dieser im Falle der Nichtberücksichtigung des Arbeitslohns des vorherigen Arbeitgebers Großbuchstabe „S“ ausweist und damit die Pflichtveranlagung mit Progressionsvorbehalt auslöst, so dass ein Schadensersatzspruch gegenüber dem Arbeitgeber geltend gemacht werden könnte.

**Petitur:**

§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe c EStG wird auf die Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 2 EStG beschränkt. Alternativ wird § 32b Abs. 1 Satz 1, 2. Halbsatz EStG auf § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 Buchstabe a und b EStG beschränkt.

**Zu Art. 2 Nummer 19 b: § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG-E**

**Beschränkte Steuerpflicht von Erträgen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen**

§ 49 EStG regelt, welche Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Dazu gehören unter anderem auch bestimmte Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Unklar ist, unter welchen Voraussetzungen Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen dazu gehören. In Betracht kommen könnten sowohl § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a als auch § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa EStG.

Ausgangspunkt ist, dass Wandelanleihen und Gewinnobligationen allgemein als sonstige Kapitalforderungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG angesehen werden. Demzufolge müssten Erträge aus diesen Papieren eigentlich unter § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c EStG fallen. Dem scheint die ausdrückliche gesetzliche Anordnung in § 49 Abs. 1 Nr. 5

Satz 1 Buchstabe a letzter Halbsatz entgegengustehen. Danach müssen die im ersten Halbsatz der Vorschrift genannten Voraussetzungen auch bei Erträgen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen erfüllt sein. Die Ausnahme des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG würde damit keine Anwendung finden.

Der Referentenentwurf will diese Unklarheit nun dadurch lösen, dass die Ausnahme in § 49 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG durch eine Rückausnahme ergänzt wird. Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen oder die Sammelurkunden im Sinne des § 9a des Depotgesetzes oder Teilschuldverschreibungen ausgegeben sind, sollen nur noch ausgenommen sein, „so weit es sich nicht um Wandelanleihen oder Gewinnobligationen handelt“. Damit soll sich die Frage, ob Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen als inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht unterliegen, künftig ausschließlich nach § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a letzter Halbsatz EStG richten (vgl. Gesetzesbegründung). Die Änderung soll ab 2020 zur Anwendung kommen (Art. 26 Abs. 2 des Gesetzentwurfes).

Mit der geplanten Änderung wird die Auffassung, die das Finanzgericht Düsseldorf in seinem Urteil vom 6. Dezember 2017 (2 K 1289/15 H) vertreten hat, in das Gesetz übernommen. Dies soll erfolgen, obwohl das Ausgangsverfahren noch nicht abgeschlossen ist. Denn der unterlegene Kläger hat von der zugelassenen Revision zum Bundesfinanzhof Gebrauch gemacht. Das Verfahren dort ist gegenwärtig noch nicht abgeschlossen.

Mit der Einführung der beschränkten Steuerpflicht und damit der Kapitalertragsteuerpflicht für Wandelanleihen und Gewinnobligationen für Steuerausländer würde die Finanzierung von inländischen Unternehmen maßgeblich geschwächt. Finanzinstitute, wie z. B. Versicherer und Kreditinstitute, nutzen die Möglichkeit einer Emission von nachrangigen Verbindlichkeiten zur Stärkung ihrer Eigenmittel. Eine bessere Kapitalausstattung erhöht die Sicherheit dieser Unternehmen und ist im Sinne der Finanzstabilität wünschenswert. Um eine ausreichende Investorenbasis zu gewährleisten, müssen auch ausländische Anleger weiterhin attraktive Investitionsbedingungen in diese Instrumente haben. Mit dem vorliegenden Vorschlag müssten Gläubiger dieser Papiere nicht nur in ihrem Ansässigkeitsstaat, sondern auch im Quellenstaat Steuern auf Erträge aus diesen Papieren entrichten. Es käme zu Doppelbesteuerungen, die nachträglich erst aufwändig wieder abgemildert werden müssen. Die von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen mit den wichtigsten Partnerstaaten haben das Besteuerungsrecht für derartige Papiere deshalb nicht ohne Grund regelmäßig ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen (bewusst abweichend vom OECD-Musterabkommen).

Wird die Rechtslage bei bereits begebenen Papieren nachträglich verschärft, kommt es nach den Emissionsbedingungen regelmäßig dazu, dass nicht der Gläubiger die zusätzliche Kapitalertragsteuerlast zu tragen hat, sondern der Schuldner bzw. Emittent, weil dieser verpflichtet ist, die neue Steuer dem Gläubiger zu erstatten.

**Petitum:**

Von der Änderung sollte Abstand genommen werden, um den Wirtschaftsstandort Deutschland zu stärken. Vielmehr sollte ausdrücklich klargestellt werden, dass Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Jedenfalls aber sollte mit der Verschärfung abgewartet werden, bis der Bundesfinanzhof den zugrundeliegenden Fall endgültig entschieden hat und feststeht, ob überhaupt Handlungsbedarf für den Gesetzgeber besteht. Zur Vorbereitung aller Beteiligten auf die neue Rechtslage sollte eine ausreichende Vorbereitungszeit gewährt werden, die ab Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt beginnt. Um bereits laufende Finanzierungen von Unternehmen nicht zu beeinträchtigen und dem verfassungsrechtlichen Rückwirkungsverbot zu entsprechen, sollten die neuen Vorgaben zudem nur für Papiere gelten, die eine noch festzulegende Zeit nach Inkrafttreten der Gesetzesänderung neu begeben werden (sog. Grandfathering).

**III. Zu Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

**Nummer 3 - §§ 9 Nr. 7, 36 Abs. 1 GewStG-E**

**Kürzung bei ausländischen Schachtelbeteiligungen**

Durch die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 7 GewStG werden Gewinne aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen gewerbesteuerfrei gestellt.

Im Referentenentwurf ist hierzu vorgesehen, § 9 Nr. 7 GewStG-E unter anderem dahingehend zu ändern, dass es bei der Prüfung der Tatbestandsmerkmale der Norm künftig nicht mehr darauf ankommt, ob es sich um eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im EU-Ausland oder im übrigen Ausland handelt. Damit soll die Entscheidung des EuGH vom 20. September 2018 in der Rechtssache C-685/16 (EV) umgesetzt werden. Die Neuregelung soll ab dem Erhebungszeitraum 2020 zur Anwendung kommen (§ 36 Abs. 1 GewStG-E).

Die Änderung ist im Grundsatz zu begrüßen. Damit entfällt in Zukunft die Unterscheidung, ob es sich um aktive oder passive Einkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG handelt.

Abzulehnen sind jedoch die Änderungen der Beteiligungshöhe, die bisher bei Beteiligungen an Gesellschaften im EU-Ausland 10 % und bei Beteiligungen an Gesellschaften im Drittstaat 15 % beträgt. Hier sollen in Zukunft stets und deckungsgleich mit dem reinen nationalen Fall 15 % zur Anwendung kommen. Zur Begründung führt der Gesetzentwurf aus, dass kein Zwang bestehe, die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU auch für gewerbebesteuerliche Zwecke zu beachten.

Bei dieser Erhöhung der Grenze für Schachtelbeteiligungen handelt es sich um eine (verdeckte) Steuererhöhung durch die Hintertür. Derartige Steuererhöhungen entsprechen nicht dem Koalitionsvertrag von Union und SPD vom Februar/März 2018, nach dem die Steuerbelastung in dieser Legislaturperiode nicht erhöht werden soll.

Die Änderung ist aber insbesondere auch aus rechtlichen Erwägungen abzulehnen, da sie der Mutter-Tochter-Richtlinie der EU widerspricht. Nach Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie dürfen Gewinnausschüttungen aus Tochtergesellschaften, an der die Muttergesellschaft mindestens zu 10 Prozent beteiligt ist, nicht durch den Staat der Muttergesellschaft besteuert werden. Die Tatsache, dass im Anhang I Teil B der EU-Richtlinie ausdrücklich nur die Körperschaftsteuer, nicht aber die Gewerbesteuer enthalten ist, bedeutet nicht, dass das Besteuerungsverbot nur für die Körperschaftsteuer, nicht aber für die Gewerbesteuer gilt. Der Anhang listet lediglich die unter Art. 2 Buchstabe a Ziffer iii MTR fallenden Steuern auf, also diejenigen Steuern, denen die Gesellschaften unterliegen müssen, um von der Mutter-Tochter-Richtlinie überhaupt erfasst zu sein. Damit ist keine Aussage verbunden, für welche Steuern das Besteuerungsverbot in Art. 4 MTR gilt. Unseres Erachtens trifft daher die Aussage im Begründungsteil des Referentenentwurfs nicht zu, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie nicht für gewerbebesteuerliche Zwecke zu beachten sei.

Mit Blick auf die Rechtssystematik stellt sich hierbei die Frage, ob die Gewerbesteuer als eine „Ersatzsteuer“ i. S. d. Art. 2 Buchst. a) iii) 2. Alternative MTR verstanden werden kann oder ob der subjektive Anwendungsbereich der Richtlinie tatsächlich nur die Körperschaftsteuer erfasst (Art. 2 Buchst. a) iii) MTR i.V.m. Anhang I Teil B).

Betrachtet man den Wortlaut des Art. 2 Buchst. a) iii) 2. Alternative MTR (Ersatzsteuer), so ist die Gewerbesteuer zunächst rein faktisch ein signifikanter Bestandteil der Unterneh-

menssteuer. Bei wirtschaftlicher Betrachtung hingegen „ersetzt“ die Gewerbesteuer die Körperschaftsteuer partiell dahingehend, als die Reduktion des Körperschaftsteuersatzes von 25% auf 15%, insbesondere mit dem Abzugsverbot der Gewerbesteuer sowie einer Ausweitung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände einherging. Würde der Gesetzgeber nämlich die Gewerbesteuer ersatzlos streichen, wäre er zugleich fiskalpolitisch gezwungen, den Körperschaftsteuersatz auf ein wesentlich höheres Niveau zu heben. Damit ist die Gewerbesteuer im geltenden föderalen Steuersystem der Bundesrepublik Deutschland eindeutig eine Ersatzsteuer für die Körperschaftsteuer.

Deutschland sollte sich hier nicht als schlechter Verlierer in dem Rechtsstreit zeigen, indem es die vom Gericht geforderte Gleichbehandlung EU-ausländischer und drittausländischer Beteiligungen auf dem engeren Niveau des Drittstaats durchführt, sondern die europäische Regelung als Vorbild auch für die Drittstaaten nehmen. Um eine Diskriminierung von Erträgen aus Beteiligungen an deutschen Kapitalgesellschaften zu vermeiden, muss zugleich die Beteiligungsschwelle in § 9 Nr. 2a GewStG abgesenkt werden.

Es sei schließlich daran erinnert, dass die Grenze für die Schachtelbeteiligungen jahrzehntelang bei 10 Prozent gelegen hat und die Bundesregierung 2007 bei Vorlage des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 hierzu keinen Änderungsbedarf gesehen hat (vgl. Regierungsentwurf, BT-Drs. 16/5377 vom 18.5.2007, S. 7).

**Petition:**

Die Gleichbehandlung von Beteiligungen an Gesellschaften im EU-Ausland und im Drittstaat wird begrüßt. Es sollte jedoch eine einheitliche Beteiligungsschwelle von 10 Prozent sowohl für Erträge aus Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 7 GewStG) als auch für Erträge aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften (§ 9 Nr. 2a GewStG) geschaffen werden. Dadurch wäre eine Vereinheitlichung und Vereinfachung der Regelungen für Schachtelbeteiligungen im Körperschaftsteuerrecht (§ 8b Abs. 4 KStG) und im Gewerbesteuerrecht hergestellt.

#### **IV. Zu Artikeln 7 und 8: Änderungen des Umsatzsteuergesetzes**

Die Umsatzsteuer leistet mit ihrem Aufkommen einen erheblichen Anteil zur Finanzierung der staatlichen Aufgaben. Die Unternehmen tragen durch die Administration von Berechnung und Abführung der Umsatzsteuer dazu maßgeblich bei. Aus diesem Grund hat für die Unternehmen eine verlässliche und rechtsichere Grundlage hohen Stellenwert. Hinzu kommt durch die starke Vernetzung von grenzüberschreitenden Wirtschaftsbeziehungen in der Europäischen Union ein genauso starkes Interesse an einem weitgehend harmonisierten und praxisgerechten europäischen Mehrwertsteuersystem.

Mit den vorgesehenen Rechtsänderungen werden wichtige Schritte umgesetzt, die zu einer weiteren Harmonisierung der Umsatzbesteuerung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Reihengeschäften unter Einbezug von Drittlandsfällen sowie zu einer Vereinfachung durch die gesetzliche Einführung einer Konsignationslagerregelung führen. Gleichzeitig wird sichergestellt, dass die in Deutschland bewährten Regelungen zum Nachweis der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen, u. a. durch die sog. Gelangensbestätigung, unverändert fortbestehen.

Auch bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Maßnahmen der Aus-, Fort- und Weiterbildung begrüßen wir, dass die Politik Vorgaben europäischen Rechts in deutsches Recht umsetzt und so die Rechtsangleichung weiter voranbringt, wobei es Klarstellungen zu Abgrenzungsfragen bedarf. Klarstellungsbedarf sehen wir auch für dringlich geboten bei der Versagung des Vorsteuerabzugs für steuerhehrliche Unternehmen, wenn diese ohne eigenes aktives Zutun unbewusst in eine Steuerhinterziehung hineingezogen werden.

Vor diesem Hintergrund sehen die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft folgenden Anpassungsbedarf bei gesetzlichen Regelungen und Klarstellungsbedarf zu einer verlässlichen administrativen Anwendung in der betrieblichen Praxis der vorgesehenen Rechtsänderungen.



## **V. Zu Artikeln 7: Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### **Nummer 1 Buchst. a) und Nummer 5 – Streichung § 3f UStG**

Der Wegfall der Sonderregelung des Ortes sog. gleichgestellter (unentgeltlicher) Leistungen durch Streichung des § 3f UStG ist zu begrüßen, da es sich um eine der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) widersprechende Sonderregelung handelt.

### **Zu Art. 7: Nummer 7 Buchstabe b) – Neuregelung § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E**

#### **Ermäßigte Besteuerung von e-Veröffentlichungen**

Die unterschiedliche Behandlung von Papierwerken und dem identischen Werk in elektronischer Form ist nicht nachvollziehbar und auch nicht gerechtfertigt. Die steuerliche Gleichstellung identischer Produkte werten wir daher als positives Zeichen.

Die steuerliche Gleichstellung identischer Produkte findet dort ihre Grenze, wo durch zusätzliche Features ein vom analogen Produkt abweichendes neues Produkt entsteht. Der vorliegende Vorschlag greift nach unserem Verständnis diese Überlegungen auf. Die Begründung des Referentenentwurfs enthält auf den Seiten 140f einen Ansatz der Abgrenzung. Die Anwendung des Normalsatzes für Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Musik- oder Videoinhalten bestehen, ist daher zu begrüßen. Allerdings sollte aus Gründen der Rechtsicherheit näher erläutert werden, was unter „im Wesentlichen“ zu verstehen ist.

#### **Petitur:**

Der deutsche Gesetzgeber sollte zielgenau sicherstellen, welche digitalen Produkte unter die Ermäßigung fallen sollen und welche nicht.

### **Zu Art. 7: Nummer 9 Buchst. a) – § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG-E**

#### **Anwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen im B2B-Bereich**

Die zwingende Anwendung der Margenbesteuerung auch auf B2B-Geschäfte führt zu einer Definitivbesteuerung. Der Empfänger der Reiseleistung kann den Vorsteuerabzug nicht geltend machen, da nach § 14a Abs. 6 Satz 2 UStG die Umsatzsteuer in der Rechnung nicht ausgewiesen werden darf, wenn die Margenbesteuerung Anwendung findet. Gleichzeitig ist dem „Lieferanten“ der Vorsteuerabzug aus seinen Eingangsleistungen verwehrt. Dies führt

zur Minderung der Erlöse um die zusätzliche Umsatzsteuerbelastung. Die geplante Umsetzung der Neuregelung ab dem Tag nach Verkündung des Gesetzes (Artikel 26 Abs. 1 des RefE) würde in bestehende langfristige Verträge eingreifen. In der Branche sind teils weit im Voraus kalkulierte und verhandelte Verträge üblich. Dieser Situation sollte durch eine angemessene Übergangsfrist Rechnung getragen werden.

Derzeit ist zudem unklar, was unter Reiseleistung zu fassen ist. Die Auslegung in den einzelnen EU-Ländern ist sehr unterschiedlich, was zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann.

**Petitur:**

Die Neuregelung des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG-E sollte frühestens zum 1.1.2023 in Kraft treten. Der Begriff der Reiseleistung sollte – möglichst EU-weit einheitlich – definiert werden.

**Zu Art. 7: Nummer 9 Buchst. b) – § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG-E**

**Streichung der Gesamtmenge bei Reiseleistungen**

Die Ermittlung der Marge für jede einzelne Leistung ist aufwendig, da im Zeitpunkt der Erbringung der Leistung die tatsächlichen Kosten meist nicht bekannt sind. Daher muss zur Ermittlung in der Regel auf kalkulatorische Kosten zurückgegriffen werden. Auch Änderungen des Reisepreises kurz vor, während oder nach einer Reise sind nicht unüblich. Die Berechnung der Margen wäre dann ggf. mehrmals zu berichtigen, was zu einem erheblichen Aufwand bei den Unternehmen sowie der Finanzverwaltung führen würde. Mit der Gesetzesänderung sind klare Anwendungsregelungen erforderlich, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens den Unternehmen zur Verfügung stehen sollten.

**Petitur:**

Die Einführung der Neuregelung sollte mit klaren Anwendungsregeln flankiert werden.

## **Zu Art. 7: Nummer 10 – § 27 Abs. 26 UStG-E**

### **Inkrafttreten der Streichung der Gesamtmenge**

Die Abschaffung der Vereinfachungsregelung der Gesamtmenge führt bei den Unternehmen zu hohem Umstellungsaufwand, etwa da die IT-Systeme künftig die direkte Zuordnung von Reisevorleistung zur entsprechenden Reiseleistung abbilden und ggf. Verträge neu verhandelt werden müssen. In bestimmten Sektoren werden so langfristig Planungen vorgenommen und Reisen so weit im Voraus verkauft, dass z.T. schon jetzt Umsätze das Jahr 2022 betreffend gemacht werden.

### **Petition:**

Die Streichung des § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG-E sollte frühestens zum 1.1.2023 in Kraft treten.

## **VI. Zu Artikel 8: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### **Nummer 4 Buchstabe c) – § 3 Abs. 6a UStG-E**

#### **Neuregelung Reihengeschäfte**

Mit der Neuregelung des § 3 Abs. 6a UStG-E erfolgt einerseits die Umsetzung des Art. 36a MwStSystRL zur Definition innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte sowie zur Zuordnung der warenbewegten Lieferung bei Transport durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler). Gleichzeitig wird über den Wortlaut der Richtlinie hinaus die Zuordnungsentscheidung bei Transport durch den ersten bzw. letzten Unternehmer entsprechend der vorherigen deutschen Verwaltungsauffassung fortgeführt. Zudem enthält § 3 Abs. 6a UStG-E Regelungen für Ein- bzw. Ausfuhrreihengeschäfte.

Grundsätzlich ist es positiv, dass erstmals eine EU-weite Regelung zu Reihengeschäften getroffen wurde und damit eine gesetzliche Regelung im UStG erfolgt. Dennoch besteht aus unserer Sicht die Notwendigkeit von Anpassungen für eine rechtssichere Regelung.

#### **Entschärfung von Abholfällen**

Das Vorliegen eines Reihengeschäfts ist in Abholfällen durch den liefernden Unternehmer oft nicht zu erkennen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der erste Abnehmer die Ware durch einen beauftragten Dritten abholen lässt, der entweder ein beauftragter Transportunternehmer oder aber ein Kunde des ersten Abnehmers sein kann (Reihengeschäft).

Die Zuordnung der Warenbewegung und damit der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist jeweils eine andere.

Beispiel:

Fall 1. A (DE) liefert an B (FR). B verwendet seine französische USt-IDNr. und lässt die Ware von einem bevollmächtigten Dritten abholen.

Fall 2. A (DE) liefert an B (FR). B verwendet seine französische USt-IDNr. B liefert an C (FR). C holt die Ware direkt bei A ab.

Im Fall 1 ist die Warenbewegung und damit die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung der Lieferung des A an B zuzuordnen. A stellt eine Rechnung ohne Umsatzsteuer aus.

Im Fall 2 ist die Warenbewegung und damit die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung der Lieferung des B an C zuzuordnen. A muss eine Rechnung mit deutscher Umsatzsteuer ausstellen.

Da dem liefernden Unternehmer A die Eigenschaft des Abholers C (bevollmächtigter Dritter oder Kunde des B im Reihengeschäft) regelmäßig verborgen bleibt, kann er nicht rechtssicher entscheiden, ob er eine Rechnung mit oder ohne Umsatzsteuer ausstellen und ob er eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in seiner ZM angeben muss oder nicht.

### **Petitum:**

Nach § 3 Abs. 6a S. 4 UStG-E sollte folgender S. 5 eingefügt werden: Die Beförderung oder Versendung ist auch dann der Lieferung an den Zwischenhändler zuzuordnen, wenn dieser den letzten Abnehmer mit dem Transport lediglich beauftragt bzw. dazu bevollmächtigt.

### **Keine Abweichung vom Wortlaut der Mehrwertsteuersystemrichtlinie**

Gegenüber der unionsrechtlichen Vorgabe des Art. 36a MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 4.12.2018 wurde in § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG-E die Regelung unnötig verschärft. Für die abweichende Zuordnung der bewegten Lieferung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler verlangt § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG-E, dass der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer die USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaats „verwendet“. Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL verlangt jedoch nur, dass der Zwischenhändler seinem Lieferer diese MwSt-IdNr. „mitgeteilt hat“.

Ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 145) werden dabei sehr hohe und bürokratische Hürden für das „Verwenden“ gesetzt. Entweder soll diese in der Auftragserteilung schriftlich festgehalten werden oder – falls mündlich mitgeteilt – soll der Zwischenhändler die Erklärung der USt-IdNr gegenüber seinem Lieferanten dokumentieren.

Zum einen werden aber im heutigen Wirtschaftsleben Aufträge in der Regel automatisiert elektronisch erteilt. Zum anderen werden andere Mitgliedstaaten angesichts der Formulierung in Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL, dass die MwSt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates lediglich mitgeteilt werden muss, kein „Verwenden“ in ihren nationalen Umsetzungsgesetzen voraussetzen, so dass hier aufgrund der schärferen deutschen Anforderungen eine erneute Disharmonisierung droht. Dies wird dadurch verstärkt, als für den letzten normierten Fall eines „Verwendens der MwSt-IdNr.“ in der 6. MwSt-Richtlinie (77/388/EWG) der Terminus „der Ort ... in dem Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger (der Dienstleistung) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung... erbracht wurde“ normiert wurde (z.B. Art. 28b Teil D, später Art. 53 MwStSystRL vor dem MwSt-Paket). Es ist unionsrechtlich eine klare Abstufung, ob dem Empfänger unter einer bestimmten USt-IdNr. eine Leistung erbracht wird (dies entspricht dem deutschen „Verwenden“) oder ob der Empfänger dem Lieferanten lediglich seine MwSt-IdNr. mitteilen muss.

### **Petition:**

In § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E sollte das Wort „... verwendet ...“ gestrichen und durch „... hat ... mitgeteilt“ ersetzt werden.

### **Kollisionsregelung erforderlich**

Die MwStSystRL beschränkt sich in Art. 36a auf die Fälle, in denen der mittlere Unternehmer (Zwischenhändler) transportiert. Regelungen zur Zuordnung der Warenbewegung bei Transport durch den ersten bzw. letzten Unternehmer waren nach Ansicht der EU Kommission entbehrlich, da insoweit „klar sei“, dass in diesen Fällen die erste bzw. die letzte Lieferung einer Kette die warenbewegte sei. Im Sinne der Rechtsicherheit ist zu begrüßen, dass der deutsche Gesetzgeber – im Gegensatz zu den Vorgaben aus der EU-Richtlinie – auch die Fälle der Lieferung des ersten Unternehmers und des letzten Abnehmers gesetzlich geregelt hat. Dies gilt auch für die Neuregelungen bzgl. Ein- und Ausfuhren im Zusammenhang mit den Maßnahmen hinsichtlich der Beteiligung eines Zwischenhändlers.

Da Rechtsicherheit nur dann besteht, wenn auch die anderen Mitgliedstaaten die Zuordnungsentscheidung in entsprechender Weise treffen, sollte das BMF auf EU-Ebene die einheitliche Handhabung einfordern; notfalls durch eine Richtlinien-Ergänzung. Letzteres gilt insbesondere, da die Grundsätze des EuGH und deren Auslegung durch die nationalen Gerichte ggf. zu einer anderen Zuordnung führen können. Zumindest sollten entsprechende Leitlinien der EU-Kommission / des Mehrwertsteuerausschusses zeitnah veröffentlicht werden. Zudem sollten sich die Mitgliedstaaten – auch Deutschland – an diese gebunden fühlen.

Durch die Anknüpfung an die Transportveranlassung werden auch in Zukunft die bereits jetzt bestehenden Unsicherheiten bei der Zuordnung im Wesentlichen fortbestehen. Ohne eine Beibehaltung der Beispielfälle und Erläuterungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) werden Unternehmer weiterhin Schwierigkeiten haben, die Neuregelungen richtig zu erfassen. Die Erläuterung des UStAE sollten daher beibehalten bzw. entsprechend angepasst werden. Zudem sollte auf EU-Ebene auf eine einheitliche Auslegung des Begriffs der Transportveranlassung hingewirkt werden.

Solange die einheitliche Rechtsauslegung in allen EU-Mitgliedstaaten nicht sichergestellt werden kann, sollte eine gesetzliche Kollisionsregelung vorgesehen werden, um unterschiedliche steuerliche Folgen und Haftungsrisiken zu vermeiden.

**Petition:**

Die Formulierung könnte in Anlehnung an Abschnitt 3.14 Abs. 11 UStAE wie folgt lauten:

„Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates abweichend von den Sätzen 2 bis 4 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.“

**Zu Art. 8: Nummer 5 Buchstabe a) – § 4 Nr. 1 b UStG-E**

**Neuregelung der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen (korrekte ZM)**

Die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen setzt künftig die Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung (ZM) voraus. Der sich daraus ergebende Anachronismus, die Steuerfreiheit von einer zeitlich immer nach der Lieferung abzugebenden Meldung abhängig zu machen, ist der Finanzverwaltung hinlänglich bekannt und wurde auf EU-

Ebene seitens der Finanzverwaltung selbst wiederholt kritisiert. Die Neuregelung bedeutet eine erhebliche Verschärfung für die Unternehmen, da künftig (bisher rein) verfahrensrechtliche Pflichten materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit werden.

Die unionsrechtlichen Vorgabe des Art. 138 Abs. 1a) MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 4.12.2018 normiert: „Die Befreiung nach Absatz 1 gilt nicht, wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung... nicht nachgekommen ist oder die Zusammenfassende Meldung nicht die gemäß Artikel 264 erforderlichen korrekten Angaben zur Lieferung enthält...“ Die Regelung des § 4 Nr. 1 b) UStG-E ist aus unserer Sicht in dreifacher Hinsicht unionsrechtswidrig und sollte angepasst werden.

Erstens: Es handelt sich unionsrechtlich um ein klares Regel-Ausnahme-Verhältnis zwischen Art. 138 Absatz 1 (Gelten der Steuerbefreiung) und Absatz 1a (Nichtgelten mit Rückausnahme bei Begründbarkeit). Unionsrechtlich gilt damit die Steuerbefreiung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL zeitlich so lange, bis der Zeitpunkt der Verpflichtung der Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (Art. 263 MwStSystRL) erreicht ist und der liefernde Steuerpflichtige dann säumig wird.

Darüber hinaus müssten nach der Regelung des § 4 Nr. 1 b) UStG-E Unternehmer in Deutschland, die nicht Gebrauch von der Dauerfristverlängerung machen, entgegen der gesetzlichen Frist des § 18a Abs. 1 S. 1 UStG (25. Tag nach Ablauf des Kalendermonats oder Kalendervierteljahres) bereits am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldemonats Zusammenfassende Meldungen abgeben. Oder aber, die Unternehmer melden die innergemeinschaftlichen Lieferungen in ihrer am 10. Tag abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldung zunächst als steuerpflichtige Lieferungen an und geben dann am 25. Tag zusammen mit ihrer Zusammenfassenden Meldung eine Korrektur-Umsatzsteuervoranmeldung ab, in welcher sie die zunächst erfolgte Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferungen wieder zurücknehmen. Um unnötige Zahlungen zu vermeiden, müssten die Unternehmer natürlich in Bezug auf ihre am 10. Tag abzugebenden Umsatzsteuer-Voranmeldungen jeweils Einspruch einlegen und die Aussetzung der Vollziehung beantragen. Diese Problematik wird auf S. 146 der Gesetzesbegründung zwar erwähnt, deren Konsequenzen werden jedoch nicht dargestellt.

Zweitens: Darüber hinaus tritt die Versagung der Steuerbefreiung nach Art. 138 Abs. 1a) MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 bezogen auf konkrete Lieferungen, die nicht oder unvollständig oder unrichtig in die Zusammenfassende Meldung aufgenommen werden, ein. Nach dem Wortlaut der Regelung des § 4 Nr. 1 b) UStG-E soll die Versagung

der Steuerbefreiung dagegen betragsmäßig – „soweit“ – eintreten. Hat beispielsweise der Unternehmer von 10 Lieferungen im Anmeldezeitraum in das übrige Gemeinschaftsgebiet vergessen, eine Lieferung in die Zusammenfassende Meldung aufzunehmen, so würden nach dem Wortlaut des § 4 Nr. 1 b) UStG-E alle 10 Lieferungen anteilig steuerpflichtig werden. Das ist aber gerade im Hinblick auf das gewollte bessere Funktionieren des VIES/MIAS-Systems nicht sinnvoll.

Drittens: Die in Art. 138 Abs. 1a) MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 4.12.2018 normierte Rückausnahme, dass die Versagung der Steuerbefreiung nicht gilt, wenn der Lieferer sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen kann, ist nicht in § 4 Nr. 1 b) UStG-E übernommen worden. So waren beispielsweise Ende März/Anfang April 2019 französische MwSt-IdNr für mehrere Wochen nicht im VIES/MIAS abfragbar. Obwohl dies das Verschulden der französischen Finanzverwaltung ist, hätten deutsche Unternehmer nach der Regelung des § 4 Nr. 1 b) UStG-E deutsche Umsatzsteuer in Rechnung stellen müssen, die die französischen Abnehmer natürlich nicht gezahlt hätten.

Die Regelung sollte daher eng am Wortlaut der Richtlinie umgesetzt werden. Diese schließt die Befreiung in Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL aus, „wenn der Lieferer der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nach den Artikeln 262 und 263 nicht nachgekommen ist oder die Zusammenfassende Meldung nicht die gem. Art. 264 erforderlichen korrekten Informationen zur Lieferung enthält, es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.“

Demgegenüber ist die Steuerbefreiung entsprechend § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG-E nicht gegeben, „solange der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder soweit er diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat. ...“

Die Formulierung sollte an die Richtlinienvorgabe angepasst und in „wenn“ geändert werden. Anderenfalls bestünde stets ein rechtlicher Schwebezustand im Zeitraum zwischen Lieferung/Abgabe der USt-Voranmeldung und Abgabe der korrekten ZM, welcher durchaus mehrere Monate umfassen kann (Lieferung am 5. Januar 2020, USt-VA am 10. Februar 2020, ZM am 25. April 2020). Daran ändert auch nichts, dass die korrekt abgegebene ZM auf den Zeitpunkt der Lieferung zurückwirkt und insoweit die Steuerbefreiung rückwirkend gelten soll.



**Petition:**

§ 4 Nr. 1 b) UStG-E: sollte wie folgt neu formuliert werden: „b) die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a); die Steuerbefreiung entfällt, wenn der Unternehmer bezogen auf die Lieferung seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder diese nicht die korrekten Angaben zur Lieferung enthält, es sei denn, der Unternehmer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit des zuständigen Finanzamts begründen.“

**Zu Art. 8: Nummer 5 Buchstabe e) – § 4 Nr. 21 UStG-E****Änderung bei Bildungsleistungen**

Die Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG ist im Hinblick auf entgegenstehende europarechtliche Regelungen notwendig. Die klare Abgrenzung zur reinen Freizeitgestaltung im letzten Satz von § 4 Nr. 21 UStG-E ist positiv.

Die jetzigen Regelungen sind ausgesprochen kompliziert und intransparent. Das Bescheinigungsverfahren des § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. aa) UStG führt aufgrund der häufig nicht vollständig an den strikten steuerlichen Kriterien ausgerichteten Bescheinigungspraxis der damit betrauten allgemeinen Verwaltungsbehörden zu Verwirrung. Weiterhin hat die Aufhebung des Bescheinigungsverfahrens den Vorteil, dass hierdurch der Charakter der „Ist-Steuerbefreiung“ klarer wird und die Anwendung der Befreiung nicht von einer vorherigen Antragsstellung abhängig macht. Für das Verständnis ist die bisherige Konstruktion eines Antrags nicht nachvollziehbar. Das Gesetz suggeriert eine Freiwilligkeit. Die Finanzverwaltung setzt aber letztlich einen Antrag voraus bzw. nimmt diesen im Einzelfall sogar ersatzweise vor.

Der Ausschluss privater Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht von der Steuerbefreiung wird dem Ziel, Bildungsleistungen durch die Umsatzsteuer nicht zu verteuern, insoweit nicht gerecht, als Endkunden solcher Anbieter letztlich die Steuer tragen müssen. Dies führt ggf. auch zu einem Wettbewerbsnachteil privater Einrichtungen gegenüber juristischen Personen öffentlichen Rechts, die grundsätzlich von dem Ausschluss nicht betroffen sind. Den Weg eines Optionsrechts sieht die MwStSystRL leider nicht vor.

Folgende Punkte merken wir jedoch an:

### **Anwendungsbereich bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts**

Einrichtungen des öffentlichen Rechts können nach dem Entwurf die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn sie mit „(...) solchen Aufgaben betraut sind“. Hier stellt sich die Frage, wie dies zu verstehen ist. § 1 Abs. 2 IHKG sieht etwa vor, dass Maßnahmen zur Förderung und Durchführung der kaufmännischen und gewerblichen Berufsbildung von den IHKs getroffen werden können. Hieraus wird die Legitimation entsprechender Bildungsmaßnahmen ebenso wie aus § 1 Abs. 1 IHKG für die Grundinformation der Mitgliedsunternehmen hergeleitet. Ebenso weisen § 91 Abs. 1 Nr. 7a HwO, § 54 Abs. 1 Nr. 5 HwO und § 87 Nr. 2 HwO den Handwerkskammern, Innungen und Kreishandwerkerschaften die Aufgabe der Durchführung von Bildungsleistungen zu. Sollte dies für die Finanzverwaltung nicht als Grundlage ausreichen, ergeben sich erhebliche Bedenken. Dies gilt vor dem Hintergrund der Wettbewerbsgleichheit insbesondere, da andere Einrichtungen bereits bei einer sehr weit definierten „vergleichbaren Zielsetzung“ die Steuerbefreiung anwenden können.

### **Petition:**

Zur Klarstellung sollte eine offenere Formulierung für die Körperschaften des öffentlichen Rechts gewählt werden, z. B. „...Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die solche Tätigkeiten im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags zulässiger Weise ausüben, ....“.

### **Ausschluss von privaten Anbietern, die nicht in ihrer Gesamtheit auf Bildungsleistungen ausgerichtet sind, § 4 Nr. 21 Buchst. a) Satz 3 UStG-E**

Private Anbieter, wie beispielsweise Berufsverbände oder gemeinnützige Einrichtungen, die auch Vorträge, Kurse o.ä. anbieten, konnten diese Leistungen bisher unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei anbieten. Diese Regelung soll nun gestrichen werden und – lt. Gesetzesbegründung – vollständig in der Neufassung des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG-E aufgehen. Die Regelungen sind jedoch nicht deckungsgleich; § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG-E führt künftig zu einem Ausschluss der Bildungsleistungen von Berufsverbänden und gemeinnützigen Einrichtungen von der Steuerbefreiung, sofern sie nicht in ihrer Gesamtheit auf die Erbringung von Bildungsleistungen ausgerichtet sind. Hierdurch wird das Bildungsangebot dieser Einrichtungen verteuert und der Zugang zu dieser Art von Leistungen erschwert. Denn die Leistungsempfänger (Teilnehmer) haben i. d. R. kein Recht auf Vorsteuerabzug (es sei denn, es handelt sich um betriebliche Weiterbildung).

Nach der Rechtsprechung des EuGH liegt es im Ermessen der Mitgliedstaaten, Bedingungen festzulegen, unter denen die vergleichbaren Zielsetzungen der betreffenden Einrichtungen anerkannt werden, da sich in der MwStSystRL hierzu keine Regelungen finden. Bei der Ausübung dieses Ermessens sind die Grundsätze des Unionsrechts, insbesondere der Grundsatz der Gleichbehandlung, der im Grundsatz der steuerlichen Neutralität zum Ausdruck kommt, zu beachten (vgl. EuGH v. 28.11.2013 – C 319/12).

Die Verknüpfung der Steuerbefreiung für gemeinnützige Einrichtungen und Berufsverbände mit der Bedingung der Gesamtausrichtung auf die Durchführung von Bildungsleistungen

- engt den Anwendungsbereich der Vorschrift übermäßig ein,

denn Ziel der Befreiung nach Art 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL ist die Erleichterung des Zugangs zu Bildungsleistungen, indem die höheren Kosten durch die Belastung mit Umsatzsteuer vermieden werden.

- und verstößt gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität,

denn Einrichtungen des öffentlichen Rechts können einzelne Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art steuerfrei anbieten, ohne in ihrer Gesamtheit auf die Erbringung von Bildungsleistungen ausgerichtet zu sein.

### **Petition:**

Gemeinnützige Einrichtungen und Berufsverbände, die nach dem Gesetz oder ihrer Satzung auch Bildungszwecke verfolgen und deren Einnahmen aus Kursen etc. überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, sollten auch weiterhin von der Umsatzsteuer befreit werden.

### **Ausschluss von Anbietern, die eine „systematische Gewinnerzielung“ anstreben, § 4 Nr. 21 Buchst. b) Satz 7 UStG-E**

Für Anbieter von Fortbildungsmaßnahmen, die eine systematische Gewinnerzielung anstreben, bedeutet die geplante Neuregelung der Umsatzbesteuerung von Ausbildungs-, Fortbildungs- und beruflichen Umschulungsmaßnahmen dann eine deutliche Verschlechterung gegenüber dem Status quo, wenn sie diese Leistungen an nicht vorsteuerabzugsberechtigte Endkunden erbringen.

Bildungsträger, die eine systematische Gewinnerzielung anstreben, müssten für alle Umsätze die Mehrwertsteuer in Rechnung stellen, auch für nicht-vorsteuerabzugsberechtignte Einrichtungen, wie z. B. Schulen. In der Konsequenz würden sich die Fortbildungsgebühren für diese Zielgruppen wesentlich erhöhen und voraussichtlich zu einem Nachfragerückgang führen. Daraus resultierend wirkt die geplante Neuregelung der steigenden Bildungsnotwendigkeit in diesem Bereich entgegen, was den bildungspolitischen Zielsetzungen des Standortes Deutschland entgegensteht.

Private Bildungsträger, die eine systematische Gewinnerzielung anstreben, werden im Wettbewerb mit Bildungsträgern, deren Maßnahmen weiterhin umsatzsteuerbefreit sind, aus oben genannten Gründen benachteiligt. Da private Bildungsträger häufig Innovationsstreiber sind, wirken sich die geplanten Änderungen ggf. negativ auf die Zukunftsfähigkeit der Bildungslandschaft aus.

Nicht ersichtlich ist zudem, warum diese Sonderregelung nur für Fortbildungsleistungen, nicht aber für Leistungen der Ausbildung und der beruflichen Umschulung gelten soll. In der Praxis sind hierdurch Abgrenzungsprobleme vorprogrammiert.

#### **Petition:**

Der Ausschluss privater Einrichtungen mit systematischer Gewinnerzielung sollte überdacht werden. Ggf. ist bereits die Beschränkung der Steuerbefreiung auf private Einrichtungen, die in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung auf die Erbringung von Bildungsleistungen gerichtet sind (§ 4 Nr. 21 Buchst. a) Satz 3 UStG-E), ausreichend.

#### **Lehrmaterial / Verpflegungsleistungen**

Die Verwendung von Lehrmaterial und die Handreichung von Verpflegung bei z. B. Tagesseminaren sind Leistungen, die die Veranstaltungen ergänzen und in der Praxis üblicherweise in den Bildungsangeboten vorkommen. Damit liegen die Kriterien einer unselbstständigen Nebenleistung i. S. d. Abschnittes 3.10 Abs. 5 UStAE vor. Aus unserer Sicht überzeugt die auch künftig abweichend beibehaltene Beurteilung für von bei Dritten erworbenen Lehrmaterialien und Verpflegungsleistungen nicht. Wenn z. B. ein Steuer- oder Bilanzbuchhalterlehrgang die aktuelle Fassung des EStG nebst Nebenvorschriften zur Vermittlung von Lehrinhalten voraussetzt, kann ohne die aktuelle Textfassung im Lehrgang nicht gearbeitet werden. Die Kriterien für den im Lehrgangspreis inbegriffenen Textband i. S. einer eigen-

ständigen umsatzsteuerlichen Hauptleistung liegen nicht vor. Dasselbe gilt für die Mittagsverpflegung eines Tagesseminars, wenn z. B. eine Bildungsakademie im Stadtrandgebiet außerhalb kurz erreichbarer Verköstigungsmöglichkeiten liegt. Die Zusammengehörigkeit wird in der Praxis ersichtlich an der Gesamtbepreisung des Seminarangebots. Die Trennung führt zu erheblichem Aufwand in der Abwicklung.

**Petitur:**

Es sollte die Klarstellung erfolgen, dass hier eine einheitliche Leistung vorliegt.

**E-Learning-Seminare**

E-Learning-Seminare sollten ebenfalls von der Steuerbefreiung erfasst werden. Zwar impliziert die Gesetzesbegründung auf S. 151 (Erläuterung zu den „Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung) zwar die Akzeptanz von E-Learning-Seminaren, indem dort auch Fernlehrinstitute als berufsbildende Einrichtung im Sinn der heutigen Gesetzesfassung genannt werden. Die Haltung der Finanzverwaltung an der Stelle ist aber sehr uneinheitlich. Die Bedeutung des E-Learnings nimmt auf einem sich entwickelnden Weiterbildungssektor mit zunehmend berufsbegleitenden Maßnahmen jedoch erheblich zu.

**Petitur:**

Wir regen an, in der Gesetzesbegründung einen Hinweis aufzunehmen, dass E-Learning-Seminare ebenfalls der Steuerbefreiung unterliegen.

**Zu Art. 8: Nummer 5 Buchstabe f) – § 4 Nr. 22 UStG-E**

**Änderung Bildungsleistungen gemeinnütziger Einrichtungen und Berufsverbände**

Lt. Gesetzesbegründung (S. 157) geht § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG im neuen § 4 Nr. 21 UStG-E auf. Der „alte“ Gesetzestext lautet: „...die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, von Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, von Volkshochschulen oder von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden.“

Nach unserem Verständnis bezog sich die Kostendeckung der Einnahmen nach einschlägiger Literatur u. a. auch auf die Veranstaltung selbst, nicht per se auf die Einrichtung. Auch ging es um „überwiegende Kostendeckung der Einnahmen“.

§ 4 Nr. 21 Satz 1 Buchstabe a UStG-E schränkt die Steuerbefreiung jedoch auf private Einrichtungen ein, die in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung auf die Erbringung entsprechender Bildungsleistungen ausgerichtet sind. Werden „Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art“ nur gelegentlich erbracht, fielen diese mithin künftig nicht mehr unter die Befreiung des § 4 UStG.

Und selbst wenn die Einrichtung in der „Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung“ Bildungsleistungen erbringt, stellt der Entwurf in § 4 Nr. 21 Buchst. b Satz 7 UStG-E bei der Gewährung der Steuerbefreiung nun auf die systematische Gewinnerzielungsabsicht der Einrichtung ab. Laut Begründung ist es erforderlich, „die Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung von denjenigen der Fortbildung abzugrenzen. Unter Leistungen der Fortbildung sind solche, die Kenntnisse in einem bereits erlernten oder ausgeübten Beruf vertiefen oder der allgemeinen Qualifizierung für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienen, wie z. B. IT-Schulungen, Computer-Anwenderkurse, Sprachkurse, Kommunikationsseminare u. ä. zu verstehen“. Auch insoweit scheint § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG nicht in der Neuregelung des § 4 Nr. 21 UStG-E aufzugehen.

### **Petition:**

Gemeinnützige Einrichtungen und Berufsverbände, die nach dem Gesetz oder ihrer Satzung auch Bildungszwecke verfolgen und deren Einnahmen aus Kursen etc. überwiegend zur Deckung der Kosten verwendet werden, sollten auch weiterhin von der Umsatzsteuer befreit werden.

### **Zu Art. 8 Nummer 5 Buchstabe j) - § 4 Nummer 29 UStG-E**

#### **Umsatzsteuerliche Befreiung von Bürogemeinschaften**

Die Steuerbefreiung beruht auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL. Bislang ist diese Vorschrift des Gemeinschaftsrechts nur partiell in nationales Recht umgesetzt. Die Regelung, nach der die Kostenteilung „genau“, d.h. ausdrücklich ohne die Möglichkeit einer Pauschalierung, erfolgen muss, stellt ein großes bürokratisches Problem dar. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass gerade die Gemeinwohlorientierung der hiermit befassten Organisationen unterstützt werden soll, ist eine solche, die Gemeinkosten steigernde Regelung

abzulehnen. Der Zweck der Regelung, aus der Kostenbeteiligung keinen eigenen Erwerbszweig zu eröffnen, wird auch dadurch erreicht, dass zwischen den beteiligten Organisationen Pauschalen vereinbart werden, deren Richtigkeit regelmäßig, d. h. einmal pro Jahr, überprüft werden. Hierfür können die Beteiligten geeignete Aufzeichnungen erstellen.

**Petition:**

Um eine solche Regelung zu ermöglichen, sollte in § 4 Nr. 29 E-UStG der Begriff „genaue“ gestrichen werden.

**Zu Art. 8: Nummer 7 – § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG-E**

**Neuregelung Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen (ausländische Registrierung und Mitteilung der USt-IdNr. durch den Abnehmer)**

Durch die Neuregelung der innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 4 Nr. 1b UStG-E, § 6 Abs. 1 Satz 1 UStG-E) zeichnet sich eine erhebliche Verschärfung ab, da künftig (bisher) verfahrensrechtliche Pflichten wie die Abgabe der ZM (siehe Nr. 5 Buchstabe b) und die Angabe der gültigen USt-IdNr. materiell-rechtliche Voraussetzungen der Steuerfreiheit werden.

Für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und damit für deren Steuerbefreiung verlangt § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG-E, dass der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates „verwendet“. Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL verlangt jedoch nur, dass der Abnehmer seinem Lieferer diese MwSt-IdNr. „mitgeteilt hat“.

Andere Mitgliedstaaten werden angesichts der Formulierung in Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL, dass die MwSt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates lediglich mitgeteilt werden muss, kein „Verwenden“ in ihren nationalen Umsetzungsgesetzen voraussetzen, so dass hier aufgrund der schärferen deutschen Anforderungen eine erneute Disharmonisierung droht. Dies wird dadurch verstärkt, als für den letzten normierten Fall eines „Verwendens der MwSt-IdNr.“ in der 6. MwSt-Richtlinie (77/388/EWG) der Terminus „der Ort ... in dem Gebiet des Mitgliedstaats gelegen, der dem Empfänger (der Dienstleistung) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt hat, unter der ihm die Dienstleistung... erbracht wurde“ normiert wurde. Es ist unionsrechtlich eine klare Abstufung, ob dem Empfänger unter einer bestimmten USt-IdNr. eine Leistung erbracht wird (dies entspricht dem deutschen „Verwenden“) oder ob der Empfänger dem Lieferanten lediglich seine MwSt-IdNr. mitteilen muss.

**Petitur:**

In § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG-E sollte das Wort „... verwendet“ durch das Wort „...mitgeteilt“ ersetzt werden.

**Gültige USt-IdNr. als materielle Voraussetzung**

In § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG-E wird entsprechend der MwStSystRL das Vorliegen der USt-IdNr. des Abnehmers als materielle Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung aufgenommen. Hierbei soll es sich nach dem Entwurf um eine gültige USt-IdNr. handeln. Dies ist in dem zugrundeliegenden Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL jedoch nicht der Fall. Problematisch war in diesem Zusammenhang schon immer, dass zunächst erteilte USt-IdNrn. von den Steuerbehörden im EU-Ausland nachträglich aberkannt bzw. für ungültig erklärt wurden. Dieses Risiko darf nicht den leistenden Unternehmen aufgebürdet werden.

**Petitur:**

Die Formulierung in § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG-E sollte lauten: „... eine von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. mitgeteilt.“

**Zeitnahe Klärung weiterer Fragestellungen**

Im Zusammenhang mit der Normierung der USt-IdNr. als neuer Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Lieferung sollte zeitnah ein BMF-Schreiben folgen, wie mit den bekannten technischen Problemen bei der Abfrage der USt-IdNr. (z.B. Serverabsturz, Sperrung des abfragenden Unternehmens bei Massenabfragen, Schreibfehler etc. in den Datensätzen der Mitgliedstaaten etc.) umzugehen ist. Insbesondere ist fraglich, ob mit Blick auf die Massenverfahren in der Umsatzsteuer eine einfache oder qualifizierte Abfrage notwendig ist und ob es eine "Heilung" durch nachträgliche Mitteilung der USt-IdNr. geben wird.

Im Fall der Heilung durch nachträgliche Mitteilung einer USt-IdNr. muss gleichzeitig sichergestellt sein, dass diese Möglichkeit den generell zu gewährenden Vorsteuerabzug einer steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Lieferung – insbesondere im Vorsteuer-Vergütungsverfahren – nicht beeinträchtigt. Weiterhin stellt sich die Frage, wie mit nachträglicher



Registrierung umzugehen ist. Hinsichtlich der Prüfungshäufigkeit sollte – auch vor dem Hintergrund der bekannten technischen Probleme der Abfrageverfahren – ein moderates Vorgehen angewendet werden.

Sofern die USt-IdNr. dem Lieferanten nicht (rechtzeitig) vorliegt und mithin die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG-E nicht erfüllt ist, wird der Lieferant konsequenterweise eine Bruttorechnung mit ausgewiesener Umsatzsteuer des Abgangsstaates stellen müssen. Spiegelbildlich dazu hat der ausländische Kunde das Recht zum Vorsteuerabzug – entweder im Rahmen der Umsatzsteuer-Voranmeldung nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG oder im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens nach §§ 59 ff UStDV. Indem die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates als dem, in dem Beförderung/Transport der Ware begonnen hat, künftig materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung wird (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr.4 UStG-E), greift der Ausschluss von der Erstattung nach Art. 4 Buchstabe b) der Richtlinie 2008/9/EG vom 12. Februar 2008 (Regelung zur Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Steuerpflichtige) nicht. Eine abweichende Interpretation widerspräche zudem dem Grundsatz der Neutralität der Umsatzsteuer.

Es sollte zudem klargestellt werden, ob diese Regelung auch für das innergemeinschaftliche Verbringen gilt. Sofern dies der Fall ist, muss sichergestellt werden, dass ein nicht beabsichtigtes dauerhaftes Verbringen in einen anderen Mitgliedstaat mangels Registrierung des verbringenden Unternehmers zu einer steuerbaren innergemeinschaftlichen Lieferung wird, der ggf. der Vorsteuerabzug verwehrt bleibt.

**Beispiel:** L transportiert einen Kran für Bauarbeiten ins EU-Ausland. Nach Abschluss der Arbeiten soll der Kran wieder nach Deutschland zurückgeführt werden. Letztlich wird der Kran aber im EU-Ausland verkauft bzw. bei einem Unwetter zerstört. L ist nur in Deutschland registriert.

Infolge des Verkaufs bzw. der Zerstörung des Krans im EU-Ausland würde aufgrund des Art. 17 Abs. 3 MwStSystRL im Zeitpunkt des Verkaufs bzw. der Zerstörung ein innergemeinschaftliches Verbringen i.S.d. § 3 Abs. 1a UStG angenommen. In diesem Zeitpunkt entsteht erst die Registrierungspflicht des Unternehmers in dem anderen Mitgliedstaat, so dass er zu diesem Zeitpunkt noch nicht über eine USt-IdNr verfügen kann. Das führte dazu, dass das innergemeinschaftliche Verbringen besteuert würde und somit entgegen Art. 28 Abs. 1 AEUV primärrechtswidrig eine „Abgabe gleicher Wirkung wie eine Ausfuhrabgabe“ erhoben wird, da bei einem Verbringen im Inland (z. B. von Berlin nach München) keine

Umsatzsteuer anfielen. Dieser Konflikt mit dem Primärunionsrecht kann nur dadurch gelöst werden, dass diese Fälle unter die von Art. 138 Abs. 1a 2. Halbsatz MwStSystRL vorgesehene Rückausnahme fallen, bei der das Versäumnis als zur Zufriedenheit der zuständigen Behörde ordnungsgemäß begründet gilt.

**Petition:**

§ 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 sollte hinter „...Umsatzsteuer-Identifikationsnummer...“ wie folgt ergänzt werden: „...mitteilt, es sei denn, das Nichtvorliegen einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann zur Zufriedenheit des Finanzamtes erklärt werden, beispielsweise aufgrund von zeitlichen Verzögerungen bei der Erteilung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch die zuständige Finanzbehörden im übrigen Gemeinschaftsgebiet.“

Insgesamt sollte bei den genannten Punkten auf eine einheitliche Handhabung innerhalb der EU hingewirkt werden.

**Zu Art. 8: Nummer 8 – § 6b UStG-E**

**Neuregelung Konsignationslagerregelung**

Die Einführung einer gesetzlichen Regelung für Konsignationslager ist zu begrüßen, insbesondere unter folgenden Gesichtspunkten:

Zum einen hat die Rechtsprechung des V. Senats des BFH, v.a. das Urteil vom 20.10.2016, Az. V R 31/15, im täglichen Geschäftsleben zu erheblicher Rechtsunsicherheit geführt. Das vom V. Senat verwendete Kriterium einer „verbindliche Bestellung des Abnehmers“ ist gerade bei Konsignationslagervereinbarungen, die i.d.R. lediglich das Vorhalten einer gewissen Lagerreichweite vorsehen, schwer abgrenzbar.

Zum anderen führt die unionsweit einheitliche und verbindliche Regelung der Konsignationslager in Deutschland zu einer Reduktion von umsatzsteuerlichen Registrierungspflichten, die aber ohne Auswirkungen auf das Umsatzsteueraufkommen ist. Das wird zu einer Verringerung der Gesetzesbefolgungskosten für Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige führen.

Bedauerlicherweise wurde jedoch bei der Umsetzung der unionsrechtlichen Regelung des Art. 17a MwStSystRL i.d.F. der Richtlinie (EU) 2018/1910 v. 4.12.2018 an einigen Punkten von der Unionsregelung abgewichen. Im Einzelnen:

**Steuersystematische Regelung in § 1 UStG**

Die Konsignationslagerregelung betrifft die Steuerbarkeit von Lieferungen und ist daher in Titel IV Kapitel 1 MwStSystRL geregelt. Dementsprechend hätte die nationale Regelung im Ersten Abschnitt des UStG: Steuergegenstand und Geltungsbereich, beispielsweise direkt im § 1a Abs. 2a UStG (auf welchen § 3 Abs. 1a S. 3 UStG dann hätte Bezug nehmen können) oder in einem § 1d UStG geregelt werden müssen. Die Regelung im Abschnitt Steuerbefreiungen als § 6b UStG ist in jedem Fall systematisch unzutreffend. Für den Fall des Gelangens der Gegenstände der Lieferung in ein inländisches Konsignationslager (dem eigentlichen Regelungsfall) ist eine Steuerbefreiung gar nicht anwendbar. Für den Fall des Gelangens der Gegenstände der Lieferung in ein Konsignationslager im übrigen Gemeinschaftsgebiet ist die dortige Konsignationslagerregelung anzuwenden und eine Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (ggf. Verbringen) ist nur eine Reflexwirkung.

**Petition:**

Steuersystematisch zutreffende Regelung der Konsignationslager im § 1a Abs. 2a UStG oder in einem separaten § 1d UStG, auf welche § 3 Abs. 1a S. 3 UStG Bezug nimmt.

**Keine Meldepflichten im Falle des innergemeinschaftlichen Erwerbs**

Darüber hinaus verlangt § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG-E, dass der Lieferant seiner Pflicht nach § 18a Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG rechtzeitig, richtig und vollständig nachkommt. In dem Fall des Gelangens der Gegenstände der Lieferung in ein inländisches Konsignationslager (dem eigentlichen Regelungsfall zur Bestimmung des Zeitpunkts und der Person des innergemeinschaftlichen Erwerbs) ist der Lieferant jedoch gar nicht zur Abgabe einer rechtzeitigen, richtigen und vollständigen Zusammenfassenden Meldung nach § 18a Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG verpflichtet, da es in Deutschland keine Erwerbsmeldung gibt. Den Pflichten zur Abgabe einer rechtzeitigen, richtigen und vollständigen Zusammenfassenden Meldung kann der Lieferant nur im Abgangsmittgliedsstaat nachkommen. Dort gilt §18a UStG jedoch nicht.

**Petition:**

In § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG-E sollte „... und kommt seiner Pflicht nach § 18a... vollständig nach.“ gestrichen werden.

**Klärung offener Fragestellungen auf europäischer Ebene und Einführung einer Nichtbeanstandungsschwelle**

Mit der Einführung einer Konsignationslagerregelung sollte eine Vereinfachung für die Unternehmen herbeigeführt werden. Die Regelung des Art. 17a MwStSystRL – und demnach auch die Umsetzungsregelung des § 6b UStG-E – sind jedoch so komplex, dass der Vereinfachungseffekt in vielen Fällen nicht erreicht werden wird. Die deutsche Finanzverwaltung sollte sich daher im Sinne der Unternehmen auf EU-Ebene zumindest für eine einheitliche „Nichtbeanstandungsschwelle“ für die Fälle einsetzen, in denen Ware aufgrund von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl nicht an den Kunden geliefert werden können. Anderenfalls dürfte in den wenigsten Fällen die Registrierung des Lieferanten im Bestimmungsmitgliedstaat des Konsignationslagers vermieden werden können, da selbst Inventurdifferenzen die (sofortige) Registrierungspflicht auslösen würden.

Zu den möglichen Folgen eines innergemeinschaftlichen Verbringens ohne Registrierung/USt-IdNr. des Bestimmungsstaates verweisen wir auf unsere Ausführungen unter Nummer 5 Buchstabe a) – Neuregelung Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen.

**Petitum:**

Zur Vermeidung unnötiger Registrierungen sollte eine „Nichtbeanstandungsschwelle“ für die Fälle vorgesehen werden, in denen Ware aufgrund von Zerstörung, Verlust, Diebstahl, Inventurdifferenzen u. ä. nicht an den Kunden geliefert werden kann.

Darüber hinaus sind in den folgenden Fällen kurzfristig zum Inkrafttreten der Neuregelung Klarstellungen in einem Anwendungsschreiben erforderlich:

**§ 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG-E: Lieferer kennt den potenziellen Abnehmer der Ware zum Zeitpunkt des Transportbeginns.**

Die Regelung sollte sowohl für Fälle, in denen der Abnehmer im Zeitpunkt des Transportbeginns bereits verbindlich feststeht, als auch solche Fälle, in denen der Abnehmer zu diesem Zeitpunkt nur potenziell feststeht, gelten. Dies gilt insbesondere auch für die Fälle, in denen der Kunde die Ware bereits verbindlich bestellt hat. Die BFH-Rechtsprechung zur verbindlichen Abnahme/Bestellung der Ware im Zeitpunkt des Transportbeginns darf keine weitere Anwendung finden, da sonst der Vereinfachungsgedanke der Regelung nicht zum Zuge kommt.

Es wäre zudem eine Klarstellung wünschenswert, wie hinsichtlich dieses Aspektes künftig mit inländischen bzw. drittlandsbezogenen Konsignationslagergeschäften zu verfahren ist.

§ 6b Abs. 1 Nr. 2 UStG-E: Lieferer darf im Bestimmungsland nicht ansässig sein.

Es sollte klargestellt werden, dass hiermit nicht die „reine“ umsatzsteuerliche Registrierung des liefernden Unternehmers gemeint ist und dass auch das Führen eines eigenen Lagers (inkl. Personal) im Bestimmungslands nicht zur Ansässigkeit des Lieferers führt, da es ansonsten keinen Anwendungsfall für die Vereinfachungsregel gäbe.

§ 6b Abs. 2 UStG-E: Lieferung an den Erwerber wird zu diesem Zeitpunkt einer im Abgangsland steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt.

Es sollte klargestellt werden, dass mit dieser Fiktion die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb beim Abnehmer erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager und damit bei Erteilung der Rechnung/Gutschrift zu erklären sind.

Es wäre zudem eine Klarstellung wünschenswert, wie hinsichtlich dieses Aspektes künftig mit inländischen bzw. drittlandsbezogenen Konsignationslagergeschäften zu verfahren ist. Gilt hier ein anderer Lieferzeitpunkt, d. h. bei Warenabgang ins Lager, wenn die Bestellung eine verbindliche Bestellung ist?

**Zu Art. 8: Nummer 15 – § 22 Abs. 4f und 4g UStG-E**

**Neuregelung zu gesonderten Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit der Konsignationslagerregelung**

Voraussetzung für die Anwendung der Konsignationslagerregelung ist, dass ein Register i.S.d. Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL geführt wird. Dieses sollte die in Art. 54a DVO aufgeführten Informationen enthalten. Positiv ist, dass die umfangreichen Anforderungen des Art. 54a DVO in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden sollen, um sie den Unternehmen „näher“ zu bringen.

Es wäre wünschenswert, wenn das BMF kurzfristig zum Inkrafttreten der Regelungen Erläuterungen zur Verfügung stellen würde, wie diesen Anforderungen in der Praxis entsprochen werden kann. Können etwa die Aufzeichnungspflichten durch Angabe der entspre-

chenden Daten auf Rechnung/Gutschriften erfüllt werden? Oder ist ein gesondertes Register erforderlich? Kann ggf. der Lagerverwalter/Spediteur/Logistikdienstleister die erforderlichen Aufzeichnungen für beide Parteien führen?

### **Zu Art. 8: Nummer 18 – § 25f UStG-E**

#### **Neuregelung zur Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung**

Es ist zu befürchten, dass mit der Neuregelung des § 25f UStG-E immer mehr Verantwortung für die gesamte Lieferkette auf den Unternehmer überwältzt wird. Mögliche Vollzugsdefizite der Finanzbehörden werden dem Steuerpflichtigen durch eine Umkehr der Beweislast aufgebürdet. Durch den Blick auf die gesamte Lieferkette („... einem anderen Beteiligten auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe begangenen Hinterziehung...“) wird eine Art Haftungsgemeinschaft aller an einem (Reihen-)Geschäft beteiligten Unternehmen generiert. Dabei ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung auch gutgläubigen Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug versagt und diese dann in der Feststellungslast sind. Die Regelung beinhaltet eine Überkompensation des fiskalischen Schadens.

#### **Petition:**

Die Regelung sollte so gefasst sein, dass es nicht zu einer Überkompensation des fiskalischen Schadens führt.

#### **Weitere Änderungsvorschläge – Klarstellung zu den Nachweisen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung**

Art. 45a DVO stellt eine Vermutung auf, dass die Gegenstände einer innergemeinschaftlichen Lieferung von dem einen in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert wurden, wenn bestimmte Nachweise vorgelegt werden. In der Wirkung entspricht dies dem Fiktionsanspruch des § 17a UStDV. Allerdings liegen die Hürden für die Annahme dieser Fiktion/Vermutung deutlich höher als nach deutschem Recht und sind mit deutlich höherem Aufwand verbunden. In Abhoffällen sind die Voraussetzungen des Art. 45a Abs. 1 Buchst. b DVO in der Praxis wohl nicht erfüllbar.

Im Gegensatz zu den Vorschriften der MwStSyStRL, die in das nationale Recht der Mitgliedstaaten der EU umgesetzt werden müssen, gelten die Vorschriften der MwStVO unmittelbar. Dies hat zusammen mit dem deutlich höheren Aufwand, den die Befolgung der neuen Vorschriften bedeuten würde, zu großer Verunsicherung bei den Unternehmen geführt, ob die Nachweise nach Art. 45a DVO die Nachweise der §§ 17a ff. UStDV verdrängen. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Nachweise des Art. 45a DVO den maximalen Rahmen darstellen, den die Mitgliedstaaten bei der Nachweisführung nicht überschreiten dürfen, die Regelung aber keinen Ausschluss der moderateren nationalen Nachweismöglichkeiten der UStDV bedeutet. Eine gesetzliche Klarstellung ist sinnvoll, damit sowohl die Rechtsprechung als auch ausländische Unternehmen daran gebunden sind.

**Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass die in Art. 45a DVO aufgeführten Nachweise die Nachweismöglichkeiten nach §§ 17a ff. UStDV nicht verdrängen.

## VII. Zu Artikel 12: Änderung des Investmentsteuergesetzes

### Nummer 4 - § 8 Abs. 4 InvStG

#### Anwendung der sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG auf zertifizierte Altersvorsorge- und Basisrentenverträge

Nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 InvStG unterliegen Einkünfte eines Investmentfonds aus inländischen Beteiligungseinnahmen, aus inländischen Immobilienerträgen und aus sonstigen Einkünften auf Antrag dann nicht der neu eingeführten Körperschaftsteuerpflicht für Investmentfonds, wenn die Anteile an dem Investmentfonds im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen gehalten werden, die nach dem Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz zertifiziert wurden (sog. Riester- und Rürup-Verträgen). Hintergrund ist, dass für diese Erträge ein eigenes Besteuerungssystem besteht (§§ 8b Abs. 8, 21 KStG beim Versicherungsunternehmen bzw. § 22 Nr. 5 EStG beim Versicherungsnehmer).

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Investmentfonds die Voraussetzungen für die Anrechenbarkeit von Kapitalertragsteuer nach der sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG erfüllen (§ 8 Abs. 4 Nr. 1 InvStG). Nach dieser Vorschrift kann Kapitalertragsteuer nur dann vollständig angerechnet werden, wenn insbesondere eine Haltefrist eingehalten und ein Mindestwertänderungsrisiko getragen wurde.

Die Voraussetzung gilt nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur für den Fall des § 8 Abs. 1 Nr. 1 und des Abs. 2, nicht aber des § 8 Abs. 1 Nr. 2 InvStG. Sie gilt damit nur für die Fälle, in denen an dem Investmentfonds bestimmte steuerbefreite Anleger (wie z. B. Kirchen) beteiligt sind (Abs. 1 Nr. 1) oder es sich um inländische Immobilienerträge handelt (Abs. 2), nicht aber für die Fälle, in denen die Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen gehalten werden (Abs. 1 Nr. 2).

Im Referentenentwurf des Gesetzes ist hierzu eine Änderung vorgesehen. Zukünftig soll die Steuerbefreiung bei inländischen Beteiligungseinnahmen stets davon abhängig sein, dass der Investmentfonds die Voraussetzungen für eine Anrechenbarkeit von Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG erfüllt, d. h. auch in den Fällen, in denen die Investmentfondsanteile im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen gehalten werden (§ 8 Abs. 4 Satz 1 InvStG-RefE). Die Änderung soll ab 2020 zur Anwendung kommen (§ 57 Satz 1 Nr. 3 InvStG-RefE).



Zur Begründung führt der Gesetzentwurf zum einen aus, dass auch bei Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung nicht von vornherein ausgeschlossen werden können. Zum anderen wird darauf verwiesen, dass auch bei der Steuerbefreiung des § 10 InvStG die sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG anzuwenden sei (§ 10 Abs. 1 Satz 2 InvStG).

Beide Begründungen überzeugen nicht: So kann es bei Versicherungsunternehmen schon deshalb nicht zu Missbräuchen kommen, weil es sich um eine streng regulierte Branche handelt, die unter der ständigen Aufsicht und Prüfung von BaFin, Wirtschaftsprüfern und steuerlichen Betriebsprüfern agiert. Versicherungsunternehmen werden steuerlich nach der Betriebsprüfungsordnung praktisch stets als Großbetriebe angesehen, die anschlussgeprüft werden.

Bei Basisrenten hat der Versicherungsnehmer nur einen Anspruch auf eine lebenslange Leibrente, die im Wege der sog. nachgelagerten Besteuerung im Zeitpunkt der jeweiligen Auszahlung mit der nach dem jeweiligen Renteneintrittsalter maßgeblichen Kohorte nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG zu versteuern ist. (Vorzeitige) Kapitalauszahlungen sind nicht möglich.

Auch bei Altersvorsorgeverträgen ist die Auszahlung einer lebenslangen Leibrente der vom Gesetzgeber geregelte Normalfall, der ebenfalls nachgelagert in vollem Umfang im Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung nach § 22 Nr. 5 Satz 1 EStG besteuert wird. Zwar ist hier auch eine vorzeitige Kapitalauszahlung möglich, führt aber als sog. schädliche Verwendung (§ 93 EStG) zur Rückzahlung der auf die eingezahlten Beiträge gewährten Zulagen und Steuervorteile. Eine hierfür ggf. notwendige Veräußerung von Fondsanteilen durch den Anbieter kann der Versicherungsnehmer nicht beeinflussen. Daneben sind die in der Kapitalauszahlung enthaltenen Erträge wie die Erträge aus einer (fondsgebundenen) Lebensversicherung insgesamt und einmalig im Zeitpunkt der Auszahlung zu versteuern (vgl. § 22 Nr. 5 Satz 2 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG).

Die Pflicht zur Prüfung der 45-Tage-Regelung wird deshalb steuerlich kein Mehrergebnis für die Finanzverwaltung erbringen, aber die Bürokratie für die Versicherungsunternehmen massiv erhöhen. Hintergrund ist, dass Versicherungsunternehmen aufwändige eigene Berechnungen anstellen müssen bzw. von zahlreichen Fonds entsprechende Bescheinigungen einholen müssen. Konsequenterweise müsste der erhöhte Bürokratieaufwand dann eigentlich auch im Gesetzentwurf im Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft erscheinen. Die Regelung ist im Hinblick darauf nicht verhältnismäßig.

Zum anderen sollte deshalb nicht von der Regelung des § 10 Abs. 1 Satz 2 InvStG darauf geschlossen werden, dass sie auch bei § 8 Abs 4 InvStG zur Anwendung kommt, sondern eher geprüft werden, die Anwendung der sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG auch für die Fälle des § 10 Abs. 1 Satz 2 InvStG abzuschaffen, um unnötigen Bürokratiemehraufwand allseits zu vermeiden.

Im Hinblick darauf, dass die Änderung von der bisherigen Gesetzeslage abweicht, sollte nicht von einer „Klarstellung“ gesprochen werden.

### **Petition:**

Die sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG sollte nicht auf Einkünfte eines Investmentfonds angewendet werden, soweit die Anteile an den Fonds im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen gehalten werden. Technisch sollte dazu auf die Änderung des § 8 Abs. 4 InvStG verzichtet werden. Im Hinblick auf die einzuführende Bürokratie sollte den Unternehmen hilfsweise wenigstens ein Jahr mehr zur Umsetzung gegeben werden.

Aus Gleichbehandlungsgründen sollte es den Versicherungsunternehmen auch erlassen werden, im Rahmen der Steuerbefreiung des § 10 InvStG die sog. 45-Tage-Regelung des § 36a EStG anzuwenden (soweit die Investmentfonds im Rahmen von Altersvorsorge- und Basisrentenverträgen gehalten werden).

## **Zu Art. 12: Nummer 8 - § 20 InvStG - Teilfreistellung**

### **Teilfreistellungssatz bei Pensionsfonds**

§ 20 InvStG regelt, in welcher Höhe Erträge eines Investmentfonds beim Anleger steuerfrei sind, weil sie bereits beim Investmentfonds schon versteuert wurden. Handelt es sich um einen Aktienfonds und ist Anleger ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen, kommt nach geltendem Recht ein Teilfreistellungssatz von 30 Prozent zur Anwendung (§ 20 Abs. 1 Satz 1 und 4 Nr. 1 InvStG).

Im Referentenentwurf ist dazu vorgesehen, dass dieser Satz nicht nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn der Anleger ein Lebens- oder Krankenversicherungsunternehmen ist, sondern auch dann, wenn es sich um einen Pensionsfonds handelt (§§ 20 Abs. 1 Satz 5, 30 Abs. 3 Satz 2 InvStG-RefE). Die Änderung soll ab 2020 anzuwenden sein (§ 57 Satz 1 InvStG-RefE).

Die Änderung erscheint nachvollziehbar, da auch in anderen Fällen Pensionsfonds den Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gleichgestellt sind (vgl. nur § 8b Abs. 8 Satz 5 KStG).

Problematisch ist jedoch die Anwendungsregelung. Der Gesetzentwurf will die Regelung erst ab 2020 anwenden. Er geht offenbar davon aus, dass es sich um eine Verschärfung handelt, die nicht rückwirkend eingeführt werden darf. In dem Falle, in dem ein Anleger positive Einkünfte erzielt, trifft dies auch zu. Denn der Teilfreistellungssatz beträgt nach geltendem Gesetzeswortlaut 80 Prozent, während er in Zukunft nur noch 30 Prozent betragen soll. Zu beachten ist aber, dass es bei Anlegern auch zu negativen Einkünften gekommen sein kann, sodass der neue Teilfreistellungssatz bereits günstiger für ihn wäre.

#### **Petition:**

Die Neuregelung mit einem Teilfreistellungssatz von 30 Prozent bei Pensionsfonds sollte deshalb nicht generell erst ab 2020 anzuwenden sein, sondern auf Antrag des Anlegers auch schon rückwirkend ab 2018 angewendet werden dürfen.

#### **Zu Art. 12: Nummern 13 und 14 - §§ 52 Abs. 2 Satz 4, 56 Abs. 3a InvStG-RefE**

##### **Wegfall der Voraussetzungen eines Spezial-Investmentfonds, Zeitpunkt der Besteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns**

Entfallen bei einem Spezial-Investmentfonds die Voraussetzungen für einen Spezial-Investmentfonds, z. B., weil er die Anlagebedingungen des § 26 InvStG nicht mehr erfüllt, gilt er als aufgelöst (§ 52 Abs. 1 Satz 1 InvStG). Der auf den 31. Dezember 2019 ermittelte fiktive Veräußerungsgewinn ist in diesem Falle erst dann zu versteuern, wenn der Anleger den Anteil an dem Fonds tatsächlich veräußert. Bis dahin gilt die festgesetzte Steuer als zinslos gestundet (§ 52 Abs. 2 Satz 4 InvStG).

Diese Regelung will der Referentenentwurf für die Zukunft abschaffen. Der fiktive Veräußerungsgewinn soll künftig zugleich mit dem Herausfallen und damit mit der Auflösung des Fonds zu versteuern sein (vgl. den neuen § 56 Abs. 3a InvStG-RefE). Damit sollen erklärtermaßen die Rechtsfolgen aller Fälle der fiktiven Veräußerung vereinheitlicht werden. Darüber hinaus sollen etwaige Gestaltungen unattraktiv gemacht werden.

Augenblicklich bestehen noch viele Rechtsunsicherheiten bei der Anwendung des § 26 InvStG. Das Auslegungsschreiben der Finanzverwaltung dazu liegt auch noch nicht vor (das

BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019 enthält lediglich etwas zu den Investmentfonds). Das erschwert es, abzuschätzen, ob gegen die Anlagebedingungen verstoßen wird. Solange in dieser Frage keine Rechtssicherheit herrscht, sollten auch die Sanktionen, die in diesem Zusammenhang drohen (d. h. der Statuswechsel), nicht verschärft werden.

**Petition:**

Wir regen an, es vorerst dabei zu belassen, dass der auf den 31. Dezember 2017 ermittelte fiktive Veräußerungsgewinn beim Herausfallen eines Spezial-Investmentfonds aus den Regeln für Spezial-Investmentfonds erst bei der tatsächlichen Veräußerung des Anteils zu versteuern ist. Demzufolge sollte § 52 Abs. 2 Satz 4 InvStG vorerst nicht aufgehoben und § 56 Abs. 3a InvStG vorerst nicht eingefügt werden.

**VIII. Artikel 13 - Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes****Nummer 3 – § 21a Absatz 1 FVG-E****Vertraulichkeit von Beratungsunterlagen**

Der Entwurf sieht vor, in § 21a Abs. 1 des Finanzverwaltungsgesetzes die Sätze anzufügen „Die Vertraulichkeit der Sitzungen ist zu wahren, wenn nicht im Einzelfall einstimmig etwas anderes beschlossen wurde. Für Beratungen im schriftlichen Verfahren gilt entsprechendes“. Wenn diese Änderung beschlossen werden sollte, würde der derzeit nach dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG) bestehende Informationszugang zu den Akten des BMF teilweise abgeschafft werden. Bislang ist es möglich, aufgrund des IFG z. B. Kopien des E-Mail-Verkehrs zwischen den Fachreferaten des BMF und den Finanzministerien der Länder zu erhalten, mit dem sich feststellen lässt, welche Überlegungen der Finanzverwaltung zu bestimmten Formulierungen in BMF-Schreiben oder Gesetzesentwürfen geführt haben.

Diese Möglichkeit ist wichtig, um die Behauptung der Finanzverwaltung vor Gericht zu widerlegen, eine bestimmte Konstellation oder Gestaltung sei bei der Schaffung einer Gesetzesvorschrift nicht bekannt gewesen, sodass die Vorschrift trotz des eindeutigen Wortlauts keine Anwendung finden soll. In der Vergangenheit konnte in derartigen Fällen mit den Unterlagen, die das BMF nach einem Antrag nach dem IFG zur Verfügung stellen musste, belegt werden, dass die fragliche Konstellation der Finanzverwaltung doch bereits bekannt war, aber im Rahmen einer Abwägung von ihr bei der Formulierung des Gesetzestextes bewusst in Kauf genommen worden war. Diese Möglichkeit würde zukünftig entfallen. Denn der Hinweis auf die Vertraulichkeit der Dokumente soll es offenbar ermöglichen, Anträge nach dem IFG durch Verweis auf den Ausschlussgrund des § 3 Nr. 4 IFG pauschal abweisen zu können. Hierzu fehlte bislang eine durch Rechtsvorschrift angeordnete Vertraulichkeitspflicht.

Die Gesetzesbegründung (S. 190) postuliert einen zu schützenden „Kernbereich der exekutiven Eigenverantwortung der Finanzverwaltung“. Der vom Bundesverfassungsgericht anerkannte Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung im Bereich des Regierungshandelns schützt jedoch kein Verwaltungshandeln. Außerdem verlangt die Rechtsprechung, dass die informationspflichtige Stelle die befürchteten negativen Auswirkungen auf die Funktionsfähigkeit der Regierung anhand der jeweiligen Umstände des Einzelfalls nachvollziehbar belegt (BVerwG, Urteil vom 30. März 2017, 7 C 19.15, NVwZ 2017, 1621, Rn. 13).

**Petitum:**

Auf die Regelung sollte verzichtet werden.

## **IX. Artikel 19: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

### **Eindämmung von Steuergestaltungen mittels Share Deals im Grunderwerbsteuerrecht**

Ziel der Gesetzesänderungen ist die Bekämpfung von Share-Deal-Gestaltungen, also das Übertragen eines Grundstücksportfolios in Form eines Anteils an einer Immobiliengesellschaft. Die Maßnahmen zielen auf Einzelfälle ab, die sich in der Immobilienbranche ereignet haben. Da aber keine Ausrichtung auf die bekanntgewordenen Gestaltungen mit Immobiliengesellschaften vorgenommen wird, sind Kollateralschäden für sämtliche Branchen die Folge. Bereits heute ist das Grunderwerbsteuergesetz ein Umstrukturierungshindernis. Konzernstrukturen könnten effizienter organisiert werden, wenn nicht Umstrukturierungen zu erheblichen Grunderwerbsteuern führen würden. Die angedachte Reform bedeutet, dass sich diese Situation noch einmal verschärft.

Angesichts der erheblichen Auswirkung, die die vorgeschlagenen Regelungen auch außerhalb der Immobilienbranche erwarten lassen und in Anbetracht der offenen Fragen, insbesondere zur Vollziehbarkeit der Vorschriften, sollte Art. 19 aus dem Gesetzesentwurf herausgenommen und zum Gegenstand eines eigenen, späteren Gesetzgebungsverfahrens gemacht werden. Die dadurch zusätzlich zur Verfügung stehende Zeit sollte dafür genutzt werden, die offenen Fragen einer Lösung zuzuführen und den Entwurf fortzuentwickeln.

### **Zu Art. 19 Nummer 1 - § 1 Abs. 2a, 3, 3a sowie Abs. 3b GrEStG-E**

#### **Verlängerung der Haltefristen auf 10 Jahre, Absenkung der Beteiligungsschwellen auf 90 % und Einführung eines neuen Tatbestands für Gesellschafterwechsel bei Kapitalgesellschaften Einführung eines neuen § 1 Abs. 2b GrEStG-E**

Bei Gesamtbetrachtung der angedachten Maßnahmen gegen Share-Deal-Gestaltungen ist die Einführung eines neuen Tatbestands für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG-E am problematischsten. Er erfasst, wie auch die Erweiterung der übrigen Ergänzungstatbestände in § 1 GrEStG-E, weit mehr als nur die als problematisch angesehenen Immobilien-Share-Deals und ist insbesondere bei börsengehandelten Unternehmen nicht umsetzbar.

Steuerauslösend soll sein, wenn mindestens 90 % der Kapitalgesellschaftsanteile innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren übertragen werden. Ob ein einzelner Erwerber eine nennenswerte Beteiligung erlangt, wäre irrelevant. Es soll ausreichen, wenn viele Anteile an theoretisch beliebig viele Erwerber übergehen. Betroffen wäre damit auch der Handel mit

Anteilen an börsennotierten Aktiengesellschaften oder anderen Publikumsgesellschaften mit einer großen Anzahl reiner Anlegergesellschaften. Dass der Übergang von 90 % der Aktien einer Kapitalgesellschaft im Rahmen des Börsenhandels keinen Missbrauch darstellt, liegt auf der Hand. Dabei ist zu beachten, dass laut Gesetzentwurf steuerpflichtig nicht der Anleger, sondern die Kapitalgesellschaft sein soll, obgleich sie gar keinen Einfluss auf die Steuerentstehung hat.

Die Regelung geht daher weit über das eigentliche Ziel hinaus, Immobilien-Share-Deals steuerlich zu belasten. Wenn man Share Deal-Gestaltungen treffen will, muss der Tatbestand auf entsprechende Fallgestaltungen fokussiert werden. Dazu gehört zumindest, dass es darauf ankommen muss, dass der Anteilserwerb überhaupt eine nennenswerte Kontrolle ermöglicht.

In der jetzt vorgesehenen Form würde die Regelung sowohl die Finanzverwaltung als auch die Steuerpflichtigen vor erhebliche Vollzugsprobleme stellen. Die Kapitalgesellschaften müssten Anzahl und Höhe der Gesellschafterwechsel überwachen und zwar laufend und bei der Übertragung auch sehr kleiner Anteile. Weil auch mittelbare Anteilseignerwechsel schädlich sein sollen, müssten nicht nur Anteilseignerwechsel bei den direkt beteiligten Gesellschaftern, sondern auch bei allen Gesellschaftsebenen darüber überwacht werden. Dies führt in komplexen Konzernstrukturen zu einem enormen Aufwand. Bei börsennotierten Unternehmen ist es de facto unmöglich, abgesehen von der Anzahl der gehandelten Aktien - die erforderlichen detaillierten Daten über die beteiligten Veräußerer und Erwerber zu ermitteln.

Dies gilt im Übrigen nicht nur für Inhaberaktien, bei denen Aktientransfers unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen möglich sind, ohne dass die Gesellschaft Veräußerer und Erwerber kennt. Auch für Namensaktien wäre eine Überwachung entsprechend der vorgesehenen Anforderungen häufig unmöglich. Hier sind zwar die inländischen Aktionäre grundsätzlich bekannt. Allerdings werden ausländische Aktionäre regelmäßig durch sog. Nominees repräsentiert, so dass die Erlangung der genauen Kenntnis der tatsächlichen Aktieninhaber nur durch Auskunftsverlangen gegenüber dem Nominee möglich ist und dies auch nur zu einem bestimmten Zeitpunkt. Ohne Kenntnis über Veräußerer/Erwerber der gehandelten Aktien lassen sich aus der schlichten Zahl der gehandelten Aktien innerhalb eines beliebigen Zeitraums aber keine sicheren Aussagen ableiten, ob tatsächlich ein Wechsel von mind. 90 % der Anteilseigner stattgefunden hat.

Zum Beispiel überschreitet das schlichte Handelsvolumen bei im DAX notierten Unternehmen zwar regelmäßig bereits nach etwas über einem Jahr die Schwelle von 90 % des jeweiligen Gesamtkapitals. Rückschlüsse darauf, ob hiermit auch ein tatsächlicher Wechsel der Anteilseigner von mehr als 90 % verbunden ist, wäre jedoch nicht sicher möglich. Dies wäre z. B. bereits dann nicht der Fall, wenn einzelne oder mehrere Großaktionäre mehr als 10 % Aktien an einem Unternehmen halten und in dieser Gruppe keine Veränderungen stattfinden.

Wir möchten darauf hinweisen, dass ein Vollzugsdefizit bereits derzeit bei dem insofern vergleichbaren § 1 Abs. 2a GrEStG besteht. § 1 Abs. 2a GrEStG erfasst den unmittelbaren und mittelbaren Wechsel von 95 % des Gesellschafterbestands bei Personengesellschaften innerhalb von fünf Jahren. Es kommt in der Praxis vor, dass Finanzämter die Norm nicht anwenden können, weil weder Steuerpflichtige noch die Finanzverwaltung mit vertretbarem Aufwand in der Lage sind, Informationen zu Beteiligungswechseln zu beschaffen, die mehrere Ebenen oberhalb der immobilienbesitzenden Gesellschaft erfolgt sind. Diese Erfahrung sollte Anlass sein, diese Regelung in Frage zu stellen, anstatt sie als Mustervorlage für Kapitalgesellschaften heranzuziehen und darüber hinaus den bisherigen Fünfjahreszeitraum auf 10 Jahre zu verlängern.

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob auch Pensionskassen und andere Formen der Altersvorsorge von dieser Regelung betroffen sind. Da dies nicht intendiert sein kann, sollte dahingehend eine Klarstellung erfolgen.

**Petition:**

Auf die Einführung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte verzichtet werden. Die Regelung ist nicht sachgerecht und in vielen Konstellationen nicht oder nicht mit vertretbarem Aufwand vollziehbar. Durch Ausnahmeregelungen sollte sichergestellt werden, dass der Börsenhandel und vergleichbare Konstellationen eines außerbörslichen Handels bei Publikumsgesellschaften nicht grunderwerbsteuerrelevant sind.

**Verlängerung der Fünfjahresfristen in den Ergänzungstatbeständen**

Die vorgesehenen langen Beobachtungsfristen von 10 Jahren in den Tatbeständen des Abs. 2a und 2b sind schon insoweit verfehlt, als dass Transaktionen getroffen werden, die nichts mit Share-Deal-Gestaltungen zu tun haben.



Andererseits sind sie nicht geeignet, um gestreckte Share-Deal-Transaktionen unattraktiv zu machen. Bei einer zweistufigen Share-Deal-Transaktion wird zunächst steuerfrei eine Beteiligung an einer Grundstückspersonengesellschaft knapp unterhalb der schädlichen Beteiligungsschwelle von künftig 90 % an einen Investor übertragen und in einem zweiten Akt nach Ablauf der Frist (von bisher 5, künftig ggf. 10 Jahren) die verbleibende Beteiligung. Hierbei fällt wegen § 6 Abs. 2 GrEStG nur anteilig in Höhe der im zweiten Akt übertragenen Beteiligung Grunderwerbsteuer an. Soll diese Teilbegünstigung entfallen, dann würde es genügen, die Haltefrist in § 6 GrEStG zu verlängern.

Die langen Fristen führen zu einem erheblichen Überwachungsaufwand. Dabei ist zu bedenken, dass nicht nur unmittelbare Beteiligungsänderungen nachvollzogen werden müssen, sondern auch etwaige mittelbare Beteiligungsänderungen in komplexen Beteiligungsketten.

**Petition:**

Die Beobachtungsfrist sollte allenfalls moderat erhöht werden (z. B. auf 7 Jahre).

**Zu Art. 19 Nummern 2 und 3 - §§ 5 und 6 GrEStG-E**

**Verlängerung der Haltefrist**

Die langen Haltefristen haben nicht nur Auswirkungen bei Übertragungen auf fremde Dritte, sondern erschweren auch konzerninterne Umstrukturierungen. Dieses Problem entsteht letztlich allerdings erst dadurch, dass die Konzernklausel in § 6a GrEStG aufgrund der dort genannten Voraussetzungen oft nicht genutzt werden kann.

**Beispiel:**

Innerhalb eines Konzerns wird ein Grundstück in eine 100 %-Beteiligung an einer Personengesellschaft eingebracht. Dieser Vorgang ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG steuerbar, so dass zweifelhaft ist, ob die Konzernklausel greift. Dort sind zwar Einbringungen als begünstigte Vorgänge genannt. Allerdings sind Vorgänge, die von § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG erfasst werden, nicht begünstigt.

Die Praxis muss sich daher hier mit § 5 Abs. 2 GrEStG behelfen. Danach fällt keine Grunderwerbsteuer an, vorausgesetzt die Beteiligung an der Personengesellschaft wird mindestens noch 5 Jahre lang gehalten. Eine Verlängerung der Haltefrist würde daher auch konzerninterne Vorgänge nachteilig treffen.

Auch für mittelständische (Familien-)Betriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft sind die verlängerten Fristen kaum beherrschbar. Wenn ein Generationswechsel durch Veräußerung ansteht, dann verbleibt regelmäßig der Inhaber als Minderheitsgesellschafter mit seinem aufgebauten Wissen übergangsweise im Unternehmen. Das bietet den Inhabern ein leichteres „Ausphasen“ und dem Erwerber einen erleichterten Einstieg. Diese Fälle stehen durch die geplante Verlängerung der Fristen in der Zukunft auf bis zu 15 Jahre unangemessen lang unter der möglichen (auch rückwirkenden) Anwendung von Grunderwerbsteuer.

**Petitur:**

Die Haltefristen sollten auf maximal 7 Jahre verlängert werden.

**Ergänzungstatbestände führen zu Überbesteuerung**

Die Ergänzungstatbestände in § 1 Abs. 2a, 3 und künftig 3b GrEStG-E führen zu einer Besteuerung auf Basis des gesamten Werts der Grundstücke im Gesellschaftsvermögen, obwohl nur 90 % der Beteiligung übergehen bzw. vereinigt werden. Der Erwerber einer 90 %-Beteiligung wird also so besteuert, als hätte er die Grundstücke zu 100 % erworben.

Das ist nicht sachgerecht. Die Vollbesteuerung kann auch nicht als typisierende Missbrauchsabwehr gerechtfertigt werden, weil die Tatbestände ohnehin viel zu weitgehend sind, um noch als Typisierung des eigentlich inkriminierten Sachverhalts erkennbar zu sein.

Hinzu kommt, dass Schulden der Gesellschaft nicht berücksichtigt werden. Die Grunderwerbsteuer bemisst sich allein nach dem Grundbesitzwert. Bei verschuldeten Gesellschaften würde also die Bemessungsgrundlage den Wert der Beteiligung übersteigen. Auch das ist nicht sachgerecht.

**Petitum:**

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sollte Schulden der Gesellschaft berücksichtigen. Außerdem darf sie den Grundbesitz nur quotaal entsprechend der Beteiligungshöhe erfassen.

**Beteiligungen börsennotierter Kapitalgesellschaften an grundbesitzenden Gesellschaften**

Da bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften auch mittelbare Anteilseignerwechsel zu beachten sind, ist eine Ausnahmeregelung auch notwendig für grundbesitzende Kapital- und Personengesellschaften, deren Anteile von einer börsennotierten Kapitalgesellschaft gehalten werden.

Vorstehendes gilt in gleichem Maße für Immobilien-Sondervermögen („Immobilienfonds“), deren Anteile von einer börsennotierten Kapitalgesellschaft (etwa einem Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut oder einem Versicherungsunternehmen) gehalten werden. Investmentvermögen, zu denen auch Immobilien-Sondervermögen zählen, werden von (externen) Kapitalverwaltungsgesellschaften („KVG“) verwaltet, die regelmäßig die Rechtsform einer Kapitalgesellschaft (AG oder GmbH) haben. Während bei einem sonstigen Sondervermögen die diesem zuzuordnenden Vermögensgegenstände gem. § 92 Abs. 1 KAGB sowohl im Eigentum der KVG (sog. Treuhandlösung) als auch im Miteigentum der Anleger stehen können (sog. Miteigentumlösung), besteht für Immobilien-Sondervermögen eine Sonderregelung: Vermögensgegenstände, die dem Immobilien-Sondervermögen zuzuordnen sind, können nur im Eigentum der KVG stehen (§ 245 KAGB). Hiervon kann nur in eingegrenzten Fällen abgewichen werden (vgl. § 284 Abs. 2 KAGB). Soweit die von einer KVG verwalteten Immobilien-Sondervermögen im Eigentum der KVG stehen, gehören die für Rechnung solcher Sondervermögen gehaltenen Grundstücke nach der Rechtsprechung des BFH zum Vermögen der KVG. Auch wenn die Grundstücke abweichend von § 254 KAGB im Miteigentum der Fondsinvestoren stehen, würden sie über die in § 1 Abs. 2 GrEStG einem Eigentumsübergang gleichgestellte Verschaffung der Verwertungsbefugnis der KVG zugerechnet.

**Petition:**

Für grundbesitzende Kapital- und Personengesellschaften als auch für Immobilien-Sondervermögen börsennotierter Kapitalgesellschaften sollte eine Ausnahmeregelung bezüglich des mittelbaren Anteilseignerwechsels vorgesehen werden.

**Keine rückwirkende Anwendung von § 1 Abs. 2b GrEStG-E (Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften)**

Die neue Vorschrift hätte belastende Wirkungen für in der Vergangenheit liegende Anteilsübertragungen. Eine Anteilsübertragung im Jahre 2021 von 1 % würde Grunderwerbsteuer auslösen, wenn in den zurückliegenden 10 Jahren, also auch in Jahren vor Einbringung des Gesetzentwurfs in den Deutschen Bundestag, zumindest 89 % der Anteile auf neue Erwerber übergegangen sind.

Bei der Einführung des vergleichbaren § 1 Abs. 2a GrEStG (Anteilseignerwechsel bei Personengesellschaften) Ende der 90-er Jahre wurde eine Übergangsregelung in § 23 Abs. 3 GrEStG geschaffen. Danach war die neue Regelung nur auf künftige Rechtsgeschäfte anzuwenden.

**Petition:**

Auf die Einführung des neuen Ergänzungstatbestands in § 1 Abs. 2b GrEStG-E sollte verzichtet werden. Zumindest sollte § 1 Abs. 2b GrEStG analog der Übergangsregelung bei Einführung von § 1 Abs. 2a GrEStG nur auf künftige Rechtsgeschäfte angewandt werden.

**Nachbesserungen bei der Konzernklausel**

Die Grunderwerbsteuer behindert wirtschaftlich gebotene und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da viele Unternehmen über Grundvermögen verfügen, dessen Übertragung bei einer Umstrukturierung potenziell Grunderwerbsteuer auslöst. Dies ergibt sich nicht zuletzt aufgrund der bereits jetzt bestehenden zahlreichen Ergänzungstatbestände. Im internationalen Vergleich stellt dies einen Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland dar. Andere europäische Länder, wie beispielsweise Dänemark und Schweden, verzichten vollständig auf jegliche Einbeziehung von Anteilsübertragungen in die

Grunderwerbsteuer. Die praktische Relevanz dieser Problematik hat in den letzten Jahren durch die stark gestiegenen Grunderwerbsteuersätze zugenommen.

Um Umstrukturierungen zu erleichtern, wurde vor einigen Jahren zwar die Konzernklausel des § 6a GrEStG geschaffen. Sie kann jedoch in der Praxis wegen der nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs kaum genutzt werden.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse würde sich verschärfen, wenn Anteilsübergänge aufgrund der geplanten Gesetzgebung gegen Share-Deal-Gestaltungen in noch umfangreicherem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen würden. Spätestens dann sollte sich der Gesetzgeber der Konzernklausel annehmen, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen zu verhindern.

Handlungsbedarf besteht zum einen bei der Definition, welche Vorgänge grunderwerbsteuerfrei bleiben sollen. Die Konzernklausel begünstigt nicht alle Umstrukturierungen, die im Konzernalltag vorkommen, sondern nur bestimmte. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, schon um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das vom Gesetzgeber mit der Einführung des § 6a GrEStG intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen.

Zum anderen begünstigt die Konzernklausel nur solche Umstrukturierungsvorgänge zwischen Unternehmen, die in einem besonders definierten Abhängigkeitsverhältnis zueinander stehen. Das Abhängigkeitserfordernis ist erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen 95 % der Anteile hält. Hier sollte eine deutliche Absenkung erfolgen.

Stark einengend wirkt schließlich die Anforderung, dass das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten Rechtsträgern fünf Jahre vor und fünf Jahre nach der Umstrukturierung bestehen muss. Die Vor- und Nachbehaltensfristen sollen unerwünschte Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Fristen sind jedoch zu lang. Sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen werden dadurch ohne Not verzögert. Zudem werden Fälle getroffen, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegen kann.

### **Petition:**

Geboten sind folgende Korrekturen der Konzernklausel in § 6a Grunderwerbsteuergesetz:

1. Erweiterung der begünstigungsfähigen Rechtsvorgänge auf sämtliche konzerninterne Transaktionen, insbesondere auf Anteilsverkäufe und Formwechsel,

2. Absenken der Abhängigkeitsvoraussetzungen,
3. Reduktion der Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle.

## **X. Artikel 26: Inkrafttreten**

Artikel 26 Abs. 1 des Referentenentwurfs sieht vor, dass die Änderungen des Artikel 7 am Tag nach Verkündung des Gesetzes in Kraft treten. In Anbetracht der Dauer des Gesetzgebungsverfahrens, das voraussichtlich erst im Dezember 2019 beendet sein wird, sollte als Zeitpunkt des Inkrafttretens der 1.1.2020 vorgesehen werden.

Die Neuregelungen zur Anwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen auf B2B-Geschäfte sowie zur Abschaffung der Gesamtmenge sollten frühestens zum 1.1.2023 in Kraft treten.

Entsprechend Artikel 26 Abs. 2 RefE sollen die Änderungen des Artikel 8 am 1. Januar 2020 in Kraft treten. Bezogen auf die Änderungen in Nr. 5 Buchst. e) und f) – Änderungen bei Bildungsleistungen – sollte als Zeitpunkt des Inkrafttretens frühestens der 1. Januar 2021 vorgesehen werden, um betroffenen Unternehmen die Anpassung der Preiskalkulation zu ermöglichen. Dies gilt insbesondere, da mit dem Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens erst im Dezember 2019 gerechnet werden kann.

## **Weiterer Regelungsbedarf aus Sicht der deutschen Wirtschaft**

### Inhaltsverzeichnis

I.	Ergänzende Änderungen des Einkommensteuergesetzes – Teilfreistellung bei fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen .....	2
II.	Ergänzende Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes – Korrespondenzprinzips in Dreiecksfällen sowie Einlagenrückgewähr von ausländischen Körperschaften ...	2
III.	Ergänzende Änderungen des Gewerbesteuergesetzes – Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen.....	4
IV.	Ergänzende Änderung des Investmentsteuergesetzes – Übergangsregelung.....	5
V.	Ergänzung zu Artikel 19: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes – Brexit.....	6
VI.	Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes für manipulationssichere Kassensysteme und die Mitteilungspflicht.....	7
VII.	Anpassung des KraftStG an Neuerungen im europäischen Zulassungsrecht .....	10
VIII.	Ergänzend zu Artikel 18 (Änderung des Steuerberatungsgesetzes).....	11



## **I. Ergänzende Änderungen des Einkommensteuergesetzes – Teilfreistellung bei fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen**

**Neufassung: § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchstabe b i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG; § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG**

### **Anwendung der Teilfreistellung gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG bei fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen**

Die Anwendung der Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG auf Kapitalauszahlungen aus fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen führt zu unverhältnismäßigen Dokumentations- und Verwaltungsverpflichtungen der Anbieter und verursacht damit letztlich zusätzliche Kosten für alle Riester-Kunden. Die entstehenden Aufwendungen stehen in keinem Verhältnis zu der geringen Zahl an Anwendungsfällen. Auch erfasst die Teilfreistellung gerade nur solche Vertragskonstellationen, die außerhalb des vom Gesetzgeber vorgesehenen gewünschten Förderrahmens liegen.

### **Petitur:**

Im Sinne seiner Ankündigungen sollte das BMF dieses Gesetzgebungsvorhaben nutzen und eine Anwendung der Teilfreistellung auf fondsgebundene versicherungsförmige Riester-Verträge ausschließen. Hierzu könnte beispielsweise § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG dahingehend angepasst werden, dass nur noch auf die Sätze § 20 Abs. 1 Nr. 6 Sätze 1 bis 8 EStG verwiesen wird. Als Folgeänderung wäre zudem § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG aufzuheben.

## **II. Ergänzende Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes – Korrespondenzprinzips in Dreiecksfällen sowie Einlagenrückgewähr von ausländischen Körperschaften**

### **Korrektur des Korrespondenzprinzips in Dreiecksfällen, § 8b Abs. 1 S. 4 KStG**

§ 8b Abs. 1 S. 2 ff. KStG enthält für Gewinnausschüttungen ein Korrespondenzprinzip, wonach die Steuerfreistellung beim Gesellschafter davon abhängig ist, dass bei der zahlenden Gesellschaft kein Abzug erfolgt. Die Anwendung führt in grenzüberschreitenden Konstellationen zu sinnwidrigen Ergebnissen.

**Beispiel:**

Die deutsche Muttergesellschaft M-GmbH ist an zwei ausländischen Tochtergesellschaften T1 und T2 beteiligt. T1 überträgt ein Wirtschaftsgut zum Buchwert auf T2, was annahm gemäß nach dem ausländischen Steuerrecht zulässig sein soll.

Aus deutscher Sicht liegt bei der T1 eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) an die M-GmbH führt. Diese wäre wegen § 8b Abs. 1 S. 2 KStG voll steuerpflichtig.

Von der Anordnung der Steuerpflicht der vGA sieht § 8b Abs. 1 S. 4 KStG eine Rückausnahme vor, wenn die vGA das Einkommen einer nahestehenden Person erhöht hat. Das ist bei der T2 der Fall, da sich die Buchwertfortführung bei ihr in nachfolgenden Besteuerungszeiträumen durch niedrigere Abschreibungen das Einkommen der T2 erhöht bzw. im Verkaufsfalle in Form eines höheren Veräußerungsgewinns. Die vGA wird auf diesem Wege also bereits bei der T2 versteuert. Eine Versteuerung der vGA bei der Muttergesellschaft würde zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung führen.

Nach ihrem Sinn wäre die Rückausnahme des § 8b Abs. 1 S. 4 KStG hier gegeben, da sie wirtschaftliche Doppelbesteuerungen in Dreieckskonstellationen verhindern soll. Allerdings ist fraglich, ob der Wortlaut erfüllt ist, weil die vGA das Einkommen der T2 nicht im gleichen Besteuerungszeitraum, sondern erst in nachfolgenden erhöht.

**Petition:**

In § 8b Abs. 1 S. 4 KStG sollte klargestellt werden, dass die Einkommenserhöhung nicht zeitraumkongruent erfolgen muss.

**Vereinfachung der Anerkennung der Steuerneutralität der Einlagenrückgewähr von ausländischen Körperschaften**

Nach § 27 Abs. 8 KStG können auch in anderen EU-Mitgliedstaaten unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften eine Einlagenrückgewähr im Sinne des deutschen Steuerrechts erbringen. Voraussetzung ist, dass eine deutsche Finanzbehörde auf Antrag der ausländischen Körperschaft gesondert feststellt, dass es sich um eine derartige Einlagenrückgewähr handelt. Hierfür wird verlangt, dass die Entwicklung eines fiktiven steuerlichen

Einlagekontos nach deutschem Steuerrecht seit Gesellschaftsgründung rekonstruiert wird. Die Nachweisanforderungen sind in der Praxis häufig sehr aufwändig und häufig nicht erfüllbar.

### **Petition:**

Die Anerkennung einer Einlagenrückgewähr sollte vereinfacht werden. Ein Antrag der ausländischen Körperschaft sollte hierfür nicht zur Voraussetzung gemacht werden. Vielmehr sollte der in Deutschland ansässige Anteilseigner in seinem Veranlagungsverfahren nach § 90 Abs. 2 AO den Sachverhalt aufklären und die erforderlichen Beweismittel beschaffen. Zur Aufklärung des Sachverhalts im Falle einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr sollten durch den Steuerpflichtigen Nachweise über Zahlungsein- und -ausgänge, die Dokumentation der Buchhaltung sowie Informationen der ausschüttenden Gesellschaft hinsichtlich der Eigenschaft des ausgeschütteten Betrages beigebracht werden können.

Zudem sollten die vereinfachten Regelungen dann sowohl in Bezug auf Körperschaften aus der EU als auch aus Drittstaaten gelten.

### **III. Ergänzende Änderungen des Gewerbesteuergesetzes – Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG bei Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen**

#### **Rückausnahme bei der Hinzurechnung von Verlusten aus Personengesellschaftsbeteiligungen in § 8 Nr. 8 GewStG für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen**

Für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen gelten im Gewerbesteuerrecht Besonderheiten. Gewinne aus Beteiligungen an Personengesellschaften werden anders als bei den übrigen Unternehmen im Gewerbeertrag vom Gewinn nicht nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt, siehe dort S. 2. Dies hat der Gesetzgeber damit begründet, dass der Beteiligungsgewinn die Bemessungsgrundlage für die Abzugsfähigkeit von Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattung nach § 21 KStG erhöht. Der steuerliche Gewinn sei daher bereits über die erhöhte Abzugsfähigkeit gebuchter Beitragsrückerstattungen nach § 21 KStG gemindert.

Bei der gegenläufigen Hinzurechnungsvorschrift für Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften in § 8 Nr. 8 GewStG wäre zu erwarten, dass dort ebenso eine Rückausnahme für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen besteht. Daran fehlt es aber. Dies ist inkonsequent. Verluste aus Beteiligungen an Personengesellschaften wirken sich

ebenso wie Gewinne auf die Abzugsfähigkeit von Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattung nach § 21 KStG aus. Anders als Gewinne mindern sie die Abzugsfähigkeit allerdings.

Zwar wirkt sich ein Verlust aus einer Personengesellschaft nicht unmittelbar auf die Abzugsfähigkeit nach § 21 KStG aus, da hierfür der handelsbilanzielle Jahresüberschuss maßgeblich ist und ein Verlust aus einer Personengesellschaft dort nicht abgebildet wird. Allerdings wirkt sich der Verlust in den Folgejahren aus. So würden z. B. spätere Gewinne der Personengesellschaft mit ihrem Verlustvortrag verrechnet und auf diese Weise den Gewinnauszahlungsanspruch des Gesellschafters mindern. Somit würde auch ein Verlust zumindest über mehrere Perioden hinweg beim Gesellschafter die Abzugsfähigkeit von Zuführungen zur Rückstellung für Beitragsrückerstattungen mindern.

**Petition:**

§ 8 Nr. 8 GewStG sollte um eine Rücausnahme für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds ergänzt werden, wie sie bei § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG bereits besteht.

**IV. Ergänzende Änderung des Investmentsteuergesetzes – Übergangsregelung**

**§ 56 InvStG – Übergangsregelung (Außensteuerlicher Hinzurechnungsbetrag bei Kapital-Investitionsgesellschaften)**

§ 56 Abs. 1 Satz 3 InvStG fingiert für Investmentfonds und für Kapital-Investitionsgesellschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Geschäftsjahr ein zum 31. Dezember 2017 endendes Rumpfgeschäftsjahr. Das soll bei Kapital-Investitionsgesellschaften auch in den Fällen gelten, in denen diese anstelle des Geschäftsjahres ein Wirtschaftsjahr haben (Rz. 56.7 Satz 2 des BMF-Schreibens zum Investmentsteuergesetz 2018 vom 21. Mai 2019). Die Fiktion soll nach dem BMF-Schreiben auch für die Zwecke des § 10 Außensteuergesetz (AStG) gelten, sodass nach Ablauf des gesetzlich fingierten Endes des Rumpfgeschäftsjahres ein Hinzurechnungsbetrag zufließen kann (§ 10 Abs. 2 Satz 1 AStG; Rz. 56.7 Satz 3 des BMF-Schreibens).

Bei Kapital-Investitionsgesellschaften, für die in der Vergangenheit Hinzurechnungsbeträge nach dem AStG versteuert wurden (§§ 7 ff. AStG) und die ab dem 1. Januar 2018 als Investmentfonds einzustufen sind (vgl. § 1 Abs. 2 InvStG; Regierungsbegründung zum

Investmentsteuerreformgesetz, BT-Drs. 18/8045 vom 7. April 2016, S. 72), soll dann nicht mehr das AStG, sondern das InvStG zur Anwendung kommen.

Soweit in der Vergangenheit AStG-Hinzurechnungsbeträge innerhalb der 7-Jahresfrist versteuert wurden, sind Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei zu stellen. Das sollte gesetzlich klargestellt werden. Sonst kommt es zu nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerungen, weil laut Gesetzeswortlaut die entsprechenden tatsächlichen Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne ab 2018 erneut besteuert würden (§ 56 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 InvStG).

Für Spezial-Investmentfonds ist dies gesetzlich geregelt in § 43 Abs. 2 InvStG. Für ehemalige Kapital-Investitionsgesellschaften und damit jetzige Investmentfonds kann u. E. nichts anderes gelten. Eine Ungleichbehandlung zwischen Spezial-Investmentfonds und Investmentfonds in diesem Punkt wäre u. E. steuerrechtlich nicht zu rechtfertigen.

**Petition:**

Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne nach § 3 Nr. 41 EStG steuerfrei sind, soweit bei Kapital-Investitionsgesellschaften in der Vergangenheit AStG-Hinzurechnungsbeträge innerhalb der 7-Jahresfrist versteuert wurden. Die Regelung des § 43 Abs. 2 InvStG sollte auch für Investmentfonds zur Anwendung kommen.

**V. Ergänzung zu Artikel 19: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes – Brexit**

**Vermeidung von nicht beabsichtigten Konsequenzen bei der Grunderwerbsteuer infolge des Brexits**

Offen ist weiterhin, ob die zivilrechtlich fiktive Auflösung einer britischen Kapitalgesellschaft mit Verwaltungssitz in Deutschland Folgen für die Behaltensfristen in § 5 GrEStG und § 6 GrEStG hat.

**Beispiel:**

Eine britische Ltd. mit dem in Deutschland ansässigen A als einzigem Gesellschafter hat ihren Verwaltungssitz in Deutschland. Sie hat im Jahr 2018 ein Grundstück auf eine GmbH & Co. KG übertragen.

Ab dem Austritt Großbritanniens aus der EU würde Deutschland nach der Sitztheorie die Rechtsfähigkeit der britischen Ltd. nicht mehr anerkennen. Britische Kapitalgesellschaften mit Sitz in Deutschland würden als Personengesellschaften bzw. bei nur einem einzigen Gesellschafter als Einzelunternehmen fortexistieren. Möglicherweise führt dieser Vorgang im Beispielfall zu einer rückwirkenden Nachversteuerung nach § 5 Abs. 3 GrEStG, weil sich der Anteil der Ltd. an der GmbH & Co. KG wegen deren zivilrechtlich fiktiver Auflösung infolge des Brexits innerhalb von 5 Jahren vermindert. Ab dem Zeitpunkt des Brexits würde das Grundstück nicht mehr der Ltd., sondern dem A als Einzelkaufmann zugerechnet.

Das Brexit-StBIG sieht hierfür keine Regelung vor. Für einen vergleichbaren Fall der Nichteinhaltung der Nachbehaltensfrist in § 6a GrEStG wurde dagegen eine Sonderregelung in § 6a S. 5 GrEStG aufgenommen.

**Petitum:**

Eine dem § 6a S. 5 GrEStG entsprechende Regelung sollte auch in die §§ 5 und 6 GrEStG aufgenommen werden.

**VI. Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes für manipulationssichere Kassensysteme und die Mitteilungspflicht**

Mit dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen wurden alle Unternehmen in Deutschland verpflichtet, ab dem 1.1.2020 elektronische Aufzeichnungssysteme im Sinne des § 146a AO i.V.m. § 1 KassenSichV mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) auszurüsten. Ferner besteht ab dem 1.1.2020 für Steuerpflichtige, die die o.g. elektronischen Aufzeichnungssysteme verwenden, eine Meldepflicht für die eingesetzten Aufzeichnungssysteme sowie die TSEs (§ 146a Absatz 4 AO). Diejenigen Steuerpflichtigen, die ein elektronisches Aufzeichnungssystem vor dem 1.1.2020 angeschafft haben, müssen diese Meldung bis zum 31.1.2020 erstatten.

Nach aktuellem Stand des Verfahrens ist es erkennbar für die betriebliche Praxis nicht möglich, die in Art. 97 § 30 EGAO vorgesehenen Fristen einzuhalten. Zurzeit sind am Markt

weder technologische Lösungen noch zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen verfügbar. Der Projektplan ZERSIKA sieht lediglich eine vorläufige Freigabe der in der Zertifizierung befindlichen technischen Sicherheitseinrichtung im 2. Quartal 2019 vor. Mit dem Abschluss des Zertifizierungsverfahrens wird erst im 4. Quartal 2019 gerechnet.

Unterstellt, dass eine vorläufige Freigabe in Form einer Zertifizierung Mitte des Jahres erfolgt, kann eine Implementierung von TSEs dennoch nicht mehr fristgerecht erfolgen. Es ist nicht absehbar, dass in der zweiten Jahreshälfte 2019 für 2,1 Millionen Kassen technische Sicherheitseinrichtungen hergestellt werden können und die Kassenhersteller in diesem Zeitrahmen nach Abschluss der erforderlichen Weiterentwicklung der Kassen diese in der ausreichenden Zahl produzieren, anbieten und bei den Unternehmen implementieren können.

Wir halten es ferner den Unternehmen gegenüber für nicht vertretbar, diese unverschuldet zu zwingen, eine Investitionsentscheidung innerhalb einer so kurzen Zeit zu treffen, in der eine Marktanalyse nicht in ausreichendem Maße erfolgen kann. Bestimmte Lösungen dürften aufgrund nicht ausreichender Entwicklungszeit noch nicht angeboten werden. Das gilt zum Beispiel für zentrale Hardware-Sicherheits-Module für filialisierte Unternehmen, die für den Betrieb außerhalb eines sog. Trustcenters durch den Steuerpflichtigen selbst zertifiziert sind. Dies steht auch nicht im Einklang mit der vom Gesetzgeber ausdrücklich beabsichtigten Technologieoffenheit. Wir sehen auch das Risiko, dass die technische Sicherheitseinrichtung nur durch umfangreiche Nachbesserungen eine endgültige Zertifizierung erhält, die sich dann auch auf die Anforderungen einer Einbindung in die Kassen gravierend auswirkt. Dies würde bei den Unternehmen zu erheblichen finanziellen Zusatzbelastungen führen.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass gerade in den Monaten November/Dezember das umsatzstarke Vorweihnachtsgeschäft stattfindet, welches insbesondere für die bargeldintensiven Branchen von existenzieller Bedeutung ist. Ein Austausch der Kassen und eine Einbindung in die betriebliche Hard- und/oder Softwareumgebung sowie eine Schulung der Mitarbeiter in diesem Zeitraum hätte gravierende Beeinträchtigungen der Geschäftsabläufe zur Folge.

Darüber hinaus ist zurzeit unklar, ob die von der Bundesregierung angedachte Lösung über eine vorläufige Freigabe von noch nicht abschließend zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen im Einklang mit § 146a Absatz 1 Satz 5 AO und § 379 Absatz 1 Nummer 5, 6 AO steht. Auch sind keine Aussagen darüber getroffen worden, wie lange die Geltungsdauer einer vorläufigen Freigabe sein soll.

Wir fordern daher eine Verschiebung des Erstanwendungszeitpunktes auf den 1.1.2021. Damit würde sichergestellt, dass die Zertifizierungsverfahren von mehreren Marktanbietern abgeschlossen sind und diese entsprechende technologieoffene Lösungen entwickeln und auf dem Markt anbieten können. Zudem hätten die betroffenen Unternehmen dann die erforderliche Zeit, um nach einer Marktanalyse die für sie geeigneten Anschaffungen vorzunehmen.

**Petition:**

Art. 97 § 30 Absatz 1 EGAO sollte wie folgt geändert werden: „Die §§ 146a und 379 Absatz 1 und Absatz 4 der Abgabenordnung in der am 29. Dezember 2016 geltenden Fassung sowie § 379 Absatz 5 und 6 der Abgabenordnung in der am 25. Juni 2017 geltenden Fassung sind erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2020 anzuwenden. Die Mitteilung nach § 146a Absatz 4 der Abgabenordnung in der am 29. Dezember 2016 geltenden Fassung ist für elektronische Aufzeichnungssysteme, die der Steuerpflichtige vor dem 1. Januar 2021 angeschafft hat, bis zum 31. Januar 2021 zu erstatten.“

Aufgrund dessen, dass die TSEs für die betriebliche Praxis nicht flächendeckend implementiert werden können, sollte auch die Regelung über die Datenübermittlung im Rahmen einer Kassen-Nachschaue über die einheitliche Schnittstelle sowie die Zurverfügungstellung eines maschinell auswertbaren Datenträgers nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle angepasst werden.

**Petition:**

Art. 97 § 30 Absatz 2 Sätze 2 und 3 EGAO sollte wie folgt geändert werden: „§ 146b Absatz 2 Satz 2 der Abgabenordnung ist in der am 29. Dezember 2016 geltenden Fassung vor dem 1. Januar 2021 mit der Maßgabe anzuwenden, dass keine Datenübermittlung über die einheitliche Schnittstelle verlangt werden kann oder dass diese auf einem maschinell auswertbaren Datenträger nach den Vorgaben der einheitlichen Schnittstelle zur Verfügung gestellt werden muss. § 146b Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der am 29. Dezember 2016 geltenden Fassung ist erstmals für Kalenderjahre nach Ablauf des 31. Dezember 2020 anzuwenden.“



## **VII. Anpassung des KraftStG an Neuerungen im europäischen Zulassungsrecht**

Derzeit werden leichte Nutzfahrzeuge gem. § 18 Abs. 12 KraftStG, die zulassungsrechtlich als Lkw eingestuft werden, wie ein Pkw besteuert, wenn sie mehr als vier Sitze haben und die Ladefläche nicht deutlich mehr als die Hälfte der Gesamtfläche des Fahrzeugs ausmacht.

Die Abschaffung bzw. Modifizierung des § 18 Abs. 12 KraftStG ist dringend geboten, um das Gesetz von einer nicht mehr auf die aktuellen Verhältnisse zugeschnittenen Regelung zu befreien. Die Vorschrift stammt aus dem Jahr 2011, als sowohl SUV's als auch (vor allem) Pick-ups, die vorwiegend im privaten Bereich zur Personenbeförderung genutzt werden, noch als Lkw eingestuft und entsprechend niedrig besteuert werden konnten. Diese waren die eigentlichen Adressaten der – ökologisch basierten – Regelung. Durch zwischenzeitliche Änderungen im Zulassungsrecht werden diese Fahrzeuge jedoch heute gar nicht mehr (SUV) oder nur noch sehr begrenzt (Pick Ups) von der Regelung erfasst. Unter Umweltaspekten muss die Regelung daher zumindest zielgenauer ausgestaltet werden.

Da § 18 Abs. 12 KraftStG jedoch seit seiner Einführung durch die Länder praktisch nicht administriert wurde, fiel die enorme Streuwirkung der Vorschrift auf leichte Nutzfahrzeuge, die im Wesentlichen von Handel und Handwerk als Liefer-, Werkstatt- und Baustellenfahrzeuge genutzt werden, bisher nicht auf. Mit diesen Fahrzeugen werden in erster Linie sowohl Waren, Werkzeuge und Maschinen transportiert, als auch ergänzend Personal zu den Baustellen befördert, weshalb einige dieser Fahrzeuge mehr als vier Sitze haben. Sie sind jedoch weder vorrangig zur Personenbeförderung noch zur privaten Mitnutzung konzipiert, sondern eindeutig von der Zweckbestimmung dem Gütertransport zuzuordnen. Eine Höherbesteuerung als Pkw ist daher unverhältnismäßig und geht an der eigentlich intendierten umweltpolitischen Lenkungswirkung der Vorschrift vorbei. Denn die Betriebe sind auf diese Fahrzeuge angewiesen und werden bei Beibehaltung der derzeitigen Gesetzeslage die Kaufentscheidung zugunsten von Fahrzeugen mit noch größeren Ladeflächen und höherer Tonnage (und damit mehr Emissionen!) treffen, um der Höherbesteuerung zu entgehen.

Die Zollbehörden sind gezwungen, allein für steuerrechtliche Zwecke eine Überprüfung der Fahrzeugart bei leichten Nutzfahrzeugen durchzuführen. Da die notwendigen Informationen über die Fahrzeugmaße fehlen, muss jedes einzelne Fahrzeug zur Vermessung an Amtsstelle vorgeführt werden. Dies bedeutet einen enormen bürokratischen Aufwand sowohl für die Verwaltung als auch für die Betriebe.

### **Petition:**

Eine Abschaffung bzw. zielgenaue Modifizierung des § 18 Abs. 12 KraftStG ist dringend geboten, um

- das Gesetz an das europäische Zulassungsrecht anzupassen,
- es von einer nicht mehr auf die aktuellen Verhältnisse zugeschnittenen Regelung zu befreien und
- sowohl die Verwaltung als auch die Betriebe von den bürokratischen Anforderungen einer eigenständigen Prüfung der Fahrzeugart für Zwecke der Besteuerung zu befreien.

#### **VIII.        Ergänzend zu Artikel 18 (Änderung des Steuerberatungsgesetzes)**

Wir regen neben den bereits im Gesetzentwurf vorgesehenen Änderungen des StBerG eine Ergänzung des § 4 StBerG an, um die Befugnis inländischer Kreditinstitute zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen bei der Beantragung von Ansässigkeitsbescheinigungen für in Deutschland ansässige Depotkunden im Rahmen der Erstattungsanträge ausländischer Quellensteuern zu regeln.

Denn gegenwärtig sind nach § 4 Nr. 12a StBerG lediglich ausländische Kreditinstitute, soweit sie in Vertretung der Gläubiger von Kapitalerträgen Anträge auf Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 50d des Einkommensteuergesetzes stellen, zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

#### **Petition:**

§ 4 StBerG sollte wie folgt ergänzt werden:

„Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind ferner befugt:

[...]

12b.    inländische Kreditinstitute, soweit sie in Vertretung inländischer Gläubiger von Kapitalerträgen Anträge auf Ausstellung einer Ansässigkeitsbescheinigung zum Zwecke der Erstattung ausländischer Quellensteuern durch ausländische Finanzbehörden stellen,“