

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

E-Mail



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-61
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

5. Juni 2019

Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften **GZ: IV A 2 – S 1910/18/10063-02** **DOK 2019/0231067**

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Übersendung des Gesetzentwurfs und die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns. Bevor wir im Einzelnen auf verschiedene Maßnahmen eingehen, möchten wir einige grundsätzliche Aspekte ansprechen.

Neben Maßnahmen mit begünstigender bzw. entlastender Wirkung für die betroffenen Steuerpflichtigen sind im Entwurf auch einige Änderungen enthalten, die fiskalisch motiviert sind und über das Ziel hinausschießen. Dies betrifft zum einen die geplante Änderung bei der 44,00 €-Freigrenze für Sachbezüge, zum anderen die Verschärfungen des § 20 EStG. Bei beiden Maßnahmen, sowie bei drei weiteren Fällen im Ertragsteuerbereich, handelt es sich um Reaktionen auf die Rechtsprechung des BFH, mit denen die vom Gericht verkündeten Entscheidungen entweder mit Wirkung für die Zukunft oder für alle offenen Fälle konterkariert werden.

Wenngleich es Fälle geben mag, in denen übergeordnete politische Erwägungen eine Korrektur der Steuerrechtsprechung als erforderlich erscheinen lassen, ist die Häufung einer solchen Nichtanwendungsgesetzgebung kritisch zu betrachten. Insbesondere ist dies in den Fällen problematisch, in denen der BFH neben dem Gesetzeswortlaut auch den Sinn und Zweck der streitigen Regelung, die Steuersystematik und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz in seine Entscheidung einbezogen hat. Hier ist eine Überschreibung der Rechtsprechung nur noch mit fiskalischen Argumenten zu erklären, aber nicht gutzuheißen. Gerade die beiden o. g. Fälle bedeuten spürbare Verschlechterungen für den deutschen Mittelstand, mit denen seine Wettbewerbsfähigkeit verringert wird.



Über die im vorliegenden Entwurf enthaltenen Gesetzesänderungen hinaus, halten wir Anpassungen im Unternehmensteuerrecht für dringend geboten. Gerade ist Deutschland im Ranking des IMD World Competitive Center um zwei Plätze auf Rang 17 von 63 untersuchten Ländern zurückgefallen. Eine weitere Erosion der internationalen Wettbewerbsfähigkeit gilt es zu verhindern. Einige der aus unserer Sicht erforderlichen Maßnahmen sind am Ende unserer Stellungnahme kurz aufgeführt. Wir plädieren dafür, ein entsprechendes Gesetzgebungsvorhaben baldmöglichst anzustoßen.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Referentenentwurf eines Gesetzes
zur weiteren steuerlichen Förderung
der Elektromobilität und zur Änderung
weiterer steuerlicher Vorschriften

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

5. Juni 2019

Wichtige Petiten

Einkommensteuer

- Die Einführung eines neuen Abs. 1a in § 7h EStG löst u. E. nicht den Widerspruch zwischen dem Prüfungsanspruch der Finanzverwaltung und der am Gesetzeswortlaut ausgerichteten BFH-Rechtsprechung. Um der Intention des § 7h EStG gerecht zu werden und keine neuen verfahrensrechtlichen Fragestellungen aufzuwerfen, sollte daher von einer Änderung der Norm abgesehen werden (vgl. S. 4).
- Die Bundessteuerberaterkammer regt an, es bei der bisherigen Regelung der 44,00 €-Freigrenze in § 8 Abs. 1 EStG zu belassen. Sie hat sich in der Praxis mehr als bewährt. Sollte durch die Neuregelung beabsichtigt sein, Steuergestaltungen im Rahmen der Pauschalierung nach § 37b EStG zu verhindern, so sollte § 37b EStG entsprechend geändert werden (vgl. S. 8).
- Die vorgesehenen Änderungen des § 20 EStG lehnt die Bundessteuerberaterkammer vollumfänglich ab; sie sind rein fiskalisch motiviert und entsprechen nicht der Steuersystematik. Sie bedeuten insbesondere eine massive Verschlechterung für den deutschen Mittelstand. Die Änderungen sollten daher unterbleiben (vgl. S. 10).

Umsatzsteuer

- Die Änderungen in §§ 25, 27 UStG führen zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung für Reiseleistungen. Der Gesetzgeber sollte prüfen, ob die Regelung nicht in Form eines Wahlrechts ausgestaltet werden kann, sowie eine Übergangsregelung für die Anwendung der Margenbesteuerung einfügen. Gleichzeitig benötigt die Praxis dringende Klarstellungen im Rahmen eines BMF-Schreibens (vgl. S. 16).
- Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich die Einführung einer praxistauglichen Regelung für Reihengeschäfte in § 3 Abs. 6a UStG. Ergänzend zu den vorgesehenen Änderungen sollten noch eine Konfliktklausel für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte durch das Gesetz aufgegriffen und offene Fragen zur Verwendung der USt-IdNr. geklärt werden (vgl. S. 19).
- Die Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG zu Bildungsleistungen ist zwar grundsätzlich zu begrüßen. Um Anwendungsschwierigkeiten zu vermeiden, sind aber Ergänzungen in der Gesetzesbegründung und im UStAE erforderlich (vgl. S. 24).

Steuerberatungsgesetz

- **Das Inkrafttreten des § 77b Satz 3 StBerG sollte auf den 1. Januar 2020 verschoben werden. Es sollte darüber hinaus klargestellt werden, dass es ausreichend ist, wenn der Beschluss über die Richtlinien auf der nächsten auf das Inkrafttreten folgenden Mitgliederversammlung gefasst wird (vgl. S. 36).**
- **Die von der Bundessteuerberaterkammer angeregte Änderung des § 11 StBerG sollte noch in den vorliegenden Gesetzentwurf aufgenommen werden (vgl. S. 38).**

Grunderwerbsteuer

- **Von einer Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % sollte abgesehen werden, da sich der hierdurch intendierte Normzweck nur unzureichend erreichen lässt. Stattdessen könnten spezifische Missbrauchsnormen erwogen werden (vgl. S. 38).**
- **Den neuen Ergänzungstatbestand für einen Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften in § 1 Abs. 2b GrEStG lehnt die Bundessteuerberaterkammer ab. Einerseits werden u. E. die Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsnormen nicht hinreichend erfüllt, zum anderen könnte die vorgeschlagene Regelung mit einem strukturellen Vollzugsdefizit einhergehen und daher verfassungswidrig sein (vgl. S. 41).**
- **Die Konzernklausel des § 6a GrEStG muss in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet werden. Die Abhängigkeitsvoraussetzungen müssen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden (vgl. S. 44).**

Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 6:

Steuerliche Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen bei Gebäuden in Sanierungsgebieten und städtischen Entwicklungsbereichen – § 7h EStG

Petitum:

Die Einführung eines neuen Abs. 1a in § 7h EStG löst u. E. nicht den Widerspruch zwischen dem Prüfungsanspruch der Finanzverwaltung und der am Gesetzeswortlaut ausgerichteten BFH-Rechtsprechung. Um der Intention des § 7h EStG gerecht zu werden und keine neuen verfahrensrechtlichen Fragestellungen aufzuwerfen, sollte daher von einer Änderung der Norm abgesehen werden.

Der BRH hat 2016 in seinen Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes bemängelt, dass Steuerausfälle dadurch entstünden, dass Finanzbehörden nach neuerer Rechtsprechung Entscheidungen von Denkmalschutz- oder Gemeindebehörden über die steuerliche Begünstigung von Baumaßnahmen nicht mehr zurückweisen dürften. Er hat eine gesetzliche Klarstellung empfohlen, die den Finanzbehörden erlaubt, Entscheidungen über steuerliche Begünstigungen bei Baumaßnahmen abschließend zu überprüfen.

In der Vergangenheit haben Finanzämter geprüft, ob durch eine Baumaßnahme aus steuerrechtlicher Sicht ein Neubau entstanden ist. Dabei haben sie die erhöhten Absetzungen nach § 7h EStG (und den Abzug als Sonderausgaben nach § 10f EStG) trotz Vorliegens der Bescheinigung der Gemeinde versagt, wenn eine Eigentumswohnung erworben wurde, die durch den Umbau von Gewerberäumen oder durch den Ausbau des Dachbodens entstanden ist, oder wenn die Modernisierungsmaßnahmen so umfassend waren, dass ein sog. bautechnischer Neubau entstanden ist. Dies soll nach dem BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 – Az. X R 15/13 – nun nicht mehr möglich sein.

Durch den Verweis in § 7h Abs.1 Satz 1 EStG auf § 177 BauGB bestimmen sich die Begriffe „Modernisierung“ und „Instandhaltung“ nach dem Baurecht. Es ist der Sache nach sinnvoll und angemessen, dass die Zuständigkeit für die Feststellung, ob Maßnahmen in diesem Sinne vorliegen, allein bei der Gemeinde liegt, denn den Finanzbehörden fehlt insoweit die Fachkenntnis. Das Baurecht kann allerdings teilweise vom steuerrechtlichen Verständnis abweichen. Nach dem Entwurf soll daher ein neuer Abs. 1a im § 7h EStG sicherstellen, dass die Finanzbehörden ein eigenständiges Prüfungsrecht erhalten. Die vorgeschlagene Lösung erreicht ihr Ziel nach unserem Verständnis jedoch nicht.

Der neue Absatz 1a soll lauten: „Absatz 1 findet keine Anwendung, sofern Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes führen. Die Prüfung, ob die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt sind, obliegt der Finanzbehörde.“

Die Finanzbehörde kann jedoch, wie oben ausgeführt, mangels eigener Fachkenntnis gerade nicht prüfen, ob die Voraussetzungen des Satzes 1 erfüllt sind, insoweit es darum geht, ob es sich bei den durchgeführten Baumaßnahmen um Maßnahmen i. S. v. § 177 BauGB handelt. Worum es geht, ist doch gerade die Frage, ob es sich aus **baurechtlicher** oder aus **steuerrechtlicher** Sicht um ein neues Gebäude handelt. Wenn man die Entscheidung über das Vorliegen der Voraussetzungen für eine steuerliche Förderung nach § 7h EStG tatsächlich der Finanzbehörde zuweisen wollte, müsste u. E. unter Verzicht auf den geplanten neuen Abs. 1a vielmehr § 7h Abs. 1 Satz 1 EStG wie folgt ergänzt werden:

„Bei einem im Inland belegenen Gebäude in einem förmlich festgelegten Sanierungsgebiet oder städtebaulichen Entwicklungsbereich kann der Steuerpflichtige abweichend von § 7 Abs. 4 und 5 im Jahr der Herstellung und in den folgenden 7 Jahren jeweils bis zu 9 % und in den folgenden 4 Jahren jeweils bis zu 7 % der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs absetzen, wenn dabei aus steuerlicher Sicht kein Neubau entsteht.“

Es stellt sich aus unserer Sicht jedoch die Frage, ob eine derartige Änderung nicht das Ziel der steuerlichen Förderung als solcher konterkariert. Paragraf 7h EStG soll Investoren in Sanierungsgebieten unterstützen. Solche Sanierungen sind i. d. R. aufwendiger als ein Neubau. Gerade damit sich Interessenten für solche Vorhaben finden, wurden die Sonderabschreibungen eingeführt. Es geht letztlich um das Erreichen städtebaulicher Ziele. Deshalb war es auch richtig und zutreffend, dass der Gesetzgeber auf § 177 BauGB verwiesen hat. Wird diese damalige Entscheidung durch die nun vorgesehene Gesetzesänderung unterlaufen, wird es durch die Anknüpfung an das Steuerrecht weniger Anwendungsfälle für § 7h EStG geben. Das mag aus Sicht des Fiskus erfreulich sein, läuft aber dem Sinn der Förderung zuwider.

Darüber hinaus führt die Neuregelung zu neuen verfahrensrechtlichen Fragen. Bei einer Vielzahl von Einzelinvestoren in ein einheitliches städtebauliches Sanierungsgebiet, wären voraussichtlich zahlreiche unterschiedliche (Wohnsitz-)Finanzämter mit der Entscheidung über die Gewährung oder Nichtgewährung der Sonderabschreibungen zuständig. Es ist fraglich, ob hier eine einheitliche Beurteilung dieser Finanzämter und damit eine Gleichmäßigkeit in der Rechtsanwendung gegeben sein wird. Wie eine einheitliche Zuständigkeit erreicht werden kann, bleibt offen. Bei einer Orientierung am Bescheid der Gemeinde wäre diese einheitliche Behandlung der Baumaßnahmen dagegen gewährleistet.

Aus diesen Erwägungen heraus wäre es aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer vorzugswürdig, von einer Änderung des Gesetzes abzusehen.

Zu Nr. 8:

Berücksichtigung von Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 – neu – EStG

Mit der Änderung wird sichergestellt, dass Aufwendungen für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge eines Kindes auch in den Fällen steuerlich freigestellt werden, wenn sie von einem Unterhaltsverpflichteten wirtschaftlich getragen werden, der nicht Versicherungsnehmer ist. Die Beseitigung dieser gesetzlichen Regelungslücke wird von der Bundessteuerberaterkammer ausdrücklich begrüßt.

Zu Nr. 10:

Änderung der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Petitum:

Es sollte kritisch geprüft werden, ob die Gründe des historischen Gesetzgebers für die bestehende Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften durch die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch heute noch Gültigkeit beanspruchen können. Die Norm ist streitanfällig und stellt letztlich aufgrund der höchst richterlich empfohlenen alternativen Gestaltungsmöglichkeiten eine „Dummensteuer“ dar.

Am 12. April 2018 hat der BFH entschieden, dass negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR führen (Az. IV R 5/15). Mit der geplanten Gesetzesänderung reagiert der Gesetzgeber auf diese BFH-Entscheidung, um die Rechtslage vor der Rechtsprechungsänderung wieder herzustellen.

Die sog. „Abfärberegelung“ ist in der Praxis immer streitanfällig und lässt sich aus verschiedenen Gründen kritisieren. Auch wenn das BVerfG und der BFH sie als verfassungsgemäß beurteilt haben, können die dafür angeführten Argumente nicht abschließend überzeugen (vgl. Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rdnr. E 10 ff.). Die jüngere BFH-Rechtsprechung scheint vielfach davon getragen, als überschießend, unverhältnismäßig oder unlogisch erscheinende Ergebnisse der Norm zugunsten der Steuerpflichtigen zu beseitigen.

Dies trifft auch für die o. g. Entscheidung zu. Sie entspricht jedoch nicht dem Gesetzeswortlaut. Die nun vorgesehene Änderung präzisiert diesen noch einmal. Damit wird auch erreicht, dass die gewerbliche Abfärbung nicht in jedem Jahr erneut zu prüfen ist. Dies ist aus Vereinfachungsgründen – mit denen die Norm als ganzes ja überwiegend begründet wird – durchaus sinnvoll. Im Kontext der geltenden Gesetzeslage erscheint die geplante Ergänzung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG damit vertretbar. Dies sollte aber nicht davon abhalten, die Notwendigkeit der Abfärberegelung grundsätzlich auf den Prüfstand zu stellen.

Zu Nr. 15:

Pauschalierung für Beförderungsleistungen – § 40 Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, eine weitergefasste Steuerbefreiung, bzw. Pauschalbesteuermöglichkeit, für Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer zu gewähren, die deren Mobilität dienen und einen Umstieg vom KFZ auf öffentliche Verkehrsmittel oder andere Fortbewegungsmittel fördert.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt jede Maßnahme, die den Umstieg auf den öffentlichen Nahverkehr erleichtert. Aus diesem Grunde begrüßen wir auch die in § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG vorgesehene zusätzliche Pauschalierungsmöglichkeit über 25 %. Die Bundessteuerberaterkammer heißt es ausdrücklich gut, dass in der vorgesehenen 25 %-igen Pauschalierungsmöglichkeit auf das Tatbestandsmerkmal der Zahlung zum zusätzlich ohnehin geschuldeten Arbeitslohn verzichtet wird. Dieses Tatbestandsmerkmal hatte in der Vergangenheit häufig zu Streitigkeiten zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung geführt, wie ein Blick in die einschlägige Rechtsprechung der Finanzgerichte und des BFH zeigt.

Allerdings ist das Nebeneinander der verschiedenen Pauschalierungsmöglichkeiten bzw. der gänzlichen Befreiung entsprechender Arbeitgeberleistungen durch § 3 Nr. 15 EStG für die Praxis häufig nicht leicht handhabbar.

Insbesondere die erweiterten Nachweispflichten des Arbeitgebers im Rahmen von § 3 Nr. 15 EStG führen zu erheblichem Bürokratieaufwand. Dieser belastet insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen, die nicht über eine eigene HR-Abteilung verfügen. Fehler in der Lohnabrechnung und damit auch negative Konsequenzen für die Sozialversicherung sind hier vorprogrammiert.

Aus diesem Grunde wäre es nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer vorzugswürdig, wenn ein erleichtertes Verfahren geschaffen würde, das z. B. auch andere Verkehrsmittel, etwa Mietfahrräder, Mietroller oder zukünftig E-Scooter, steuerlich begünstigt. Denn auch diese Fahrzeuge tragen dazu bei, dass KFZ gerade aus den Innenstädten fern gehalten werden und ihre Benutzung auf ein notwendiges Maß beschränkt wird. Diese Verkehrsmittel werden häufig zum Zurücklegen der sog. letzten Meile verwendet.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollte der Arbeitgeber die Möglichkeit erhalten, seinen Arbeitnehmern eine steuerfreie bzw. auch pauschal zu versteuernde und von der Sozialversicherungspflicht befreite Mobilitätspauschale zu gewähren, unabhängig davon, welches Fortbewegungsmittel der Arbeitnehmer wählt. Diese Möglichkeit sollte unbürokratisch ausgestaltet werden, also insbesondere in Bezug auf mögliche Nachweispflichten nicht allzu hohen Dokumentationsanforderungen unterliegen. Dieses würde die Akzeptanz sowohl durch die Arbeitgeber als auch die Arbeitnehmer erheblich erleichtern.

Zu Nr. 18:

Erteilung einer Steuerbescheinigung – § 45a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG

Mit der Ergänzung der Verweisung in § 45a EStG wird erreicht, dass Kreditinstitute auch für Ausschüttungen und Vorabpauschalen aus Investmentfonds zur Erteilung einer Steuerbescheinigung verpflichtet werden. Dies ist eine Maßnahme im Sinne der Steuerpflichtigen, welche die Bundessteuerberaterkammer ausdrücklich begrüßt.

Artikel 2: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 6:

Änderung bei der Freigrenze für Sachbezüge – § 8 Abs. 1 EStG

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, es bei der bisherigen Regelung der 44,00 €-Freigrenze zu belassen. Sie hat sich in der Praxis mehr als bewährt. Sollte durch die Neuregelung beabsichtigt sein, Steuergestaltungen im Rahmen der Pauschalierung nach § 37b EStG zu verhindern, so sollte § 37b EStG entsprechend geändert werden.

Anlass der geplanten Gesetzesänderung dürfte u. a. die Überschreitung der BFH-Rechtsprechung aus dem Jahr 2018 (Urteil vom 7. Juni 2018, Az. VI R 13/16 sowie Urteil vom 4. Juli 2018, Az. VI R 16/17) sein. Beide Urteile treffen eine klare Abgrenzung zwischen einem Sachbezug und einer Geldleistung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer. Nach Auffassung des BFH ist danach zu unterscheiden, welche Leistung der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich schuldet, was dieser also beanspruchen kann. Die Abgrenzung ist auch unproblematisch zu handhaben, weil im zweitbezeichneten Urteil Geld an die Arbeitnehmer gezahlt worden ist. Im Gegensatz zum Sachbezug kann der Arbeitnehmer über eine Geldleistung frei verfügen.

Laut der Gesetzesbegründung wird die Zuordnung der Zukunftssicherungsleistungen zu den Geldleistungen damit begründet, dass Verwerfungen innerhalb der Besteuerungssystematik vermieden werden sollen. Diese Verwerfungen sind nach unserer Auffassung jedoch nicht gegeben, weil Krankenzusatzversicherungsleistungen, die der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber erhält, ihn nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigen. Gegebenenfalls sollte auch überlegt werden, die Höhe der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen anzuheben.

Die geplante Neuregelung soll eine Ausweitung der Pauschalierungsmöglichkeit der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG verhindern. Unseres Erachtens wäre es dann aber folgerichtig, nicht an der 44,00 €-Freigrenze anzusetzen, sondern vielmehr § 37b EStG entsprechend zu ändern und etwa die Begünstigung nach § 37b EStG betreffend die eigenen Arbeitnehmer auf einen geringeren Betrag festzuschreiben.

Die monatliche 44,00 €-Freigrenze für Sachbezüge wurde durch das JStG 1996 in das Einkommensteuerrecht eingeführt. Durch diese Regelung sollte die Erfassung und Besteuerung der von Dritten lediglich in geringerem Umfang bezogenen Waren und Dienstleistungen sowie der privaten Nutzung betrieblicher Einrichtungen für den Arbeitgeber vereinfachen. Dieser Gesetzeszweck gilt jedoch auch weiterhin. Berücksichtigt man die jährliche Inflationsentwicklung, also den Kaufkraftverlust, so müsste die Freigrenze 2019 auf 61,00 € angehoben werden, um dieselbe Kaufkraft wie 1996 zu verkörpern. Der Vorteil der Regelung für Arbeitnehmer und Arbeitgeber ist bereits aus diesem Grund beträchtlich gesunken. Die Bundessteuerberaterkammer hat bereits wiederholt angeregt, die Freigrenzen und Freibeträge regelmäßig der Inflation anzupassen.

Wenn eine Anhebung der Freigrenze unterlassen wird, so sollten wenigstens keine weiteren Einschränkungen bei ihrer Anwendung eingeführt werden. Gerade kleinere und Kleinst-Unternehmen und Arbeitgeber gewähren ihren Arbeitnehmern häufig Sachleistungen, die der Freigrenze über 44,00 € monatlich unterliegen. So nutzen kleinere Dienstleister und Handwerksbetriebe diese Möglichkeit, um als Arbeitgeber attraktiv zu werden und sich im Wettbewerb um das zunehmend geringere Arbeitskräftepotenzial gegenüber größeren und bekannteren Arbeitgebern besser behaupten zu können. Die Empfänger dieser Sachleistungen sind, im Gegensatz zu den nach § 37b EStG pauschal versteuerten Leistungen, im Regelfall Arbeitnehmer mit einem geringeren Einkommen, für welche die Sachbezüge einen spürbaren Bonus bedeuten.

In diesem Zusammenhang hat sich auch die im Jahr 2010 vom BFH vorgenommene Beurteilung von Gutscheinen für Waren als Sachzuwendung bewährt und auch bei der Finanzverwaltung Akzeptanz gefunden. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll nunmehr unter Bezugnahme auf das BFH-Verfahren vom 4. Juli 2018 – Az. VI R 16/17 – bei der Definition des Gutscheins auf das sog. Inhaberpapier i. S. d. § 807 BGB abzustellen sein, mithin auf das Recht, bis zur Höhe des jeweiligen Gutscheinwerts Waren oder Dienstleistungen, also Sachbezüge, vom Aussteller zu beziehen. Ein Blick in den § 807 BGB lässt jedoch vermuten, dass diese Bezugnahme auch weiterhin zu erheblichen Streitigkeiten und Auslegungsproblemen führen wird.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist dabei kritisch zu sehen, wenn zwar Gutscheine, die zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen, nicht unter die einschränkende Regelung fallen sollen, andererseits aber auf den Aussteller des Gutscheins abzustellen ist. Dieses könnte dazu führen, dass größere Unternehmen, die über ein ausgebautes Filialnetz verfügen und ein breites Warensortiment anbieten, gegenüber kleineren Einzelhändlern erhebliche Wettbewerbsvorteile erzielen. Insbesondere wird dieses dazu führen, dass den Arbeitnehmern keine sog. City-Cards mehr gewährt werden können.

Arbeitgeber wären gehalten, jeweils konkret bei ihren Arbeitnehmern nachzufragen, welche Einkaufsquellen ihre Arbeitnehmer bevorzugen, um in den Genuss des 44,00 €-Sachbezugs zu gelangen. Dies wäre mit erheblichen Nachweispflichten und hohem Bürokratieaufwand gerade für kleinere Unternehmen verbunden.

Zu Nr. 7 Buchst. b):

Anhebung der Verpflegungspauschalen – § 9 Abs. 4a Satz 3 EStG

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die vorgesehene Anhebung der Verpflegungspauschalen. Eine regelmäßige Anpassung von in absoluten Beträgen festgeschriebenen Pauschalen oder Freibeträgen ist erforderlich, um eine inflationsbedingte schleichende Aushöhlung dieser Beträge zu vermeiden, die im Zeitverlauf dazu führen würde, die Realität nicht mehr sachgerecht abzubilden. Die Bundessteuerberaterkammer hat deshalb bereits wiederholt gefordert, alle Pausch- und Freibeträge regelmäßig zu erhöhen. Die Anhebung der Verpflegungspauschalen ist ein richtiger Schritt; weitere sollten folgen.

Zu Nr. 10:

Berücksichtigung von Verlusten bei Kapitaleinkünften – § 20 EStG

Petitum:

Die vorgesehenen Änderungen des § 20 EStG lehnen wir vollumfänglich ab; sie sind rein fiskalisch motiviert und entsprechen nicht der Steuersystematik. Sie bedeuten insbesondere eine massive Verschlechterung für den deutschen Mittelstand. Die Änderungen sollten daher unterbleiben.

Auch diese gesetzlichen Änderungen lassen sich auf eine neuere Rechtsprechung des BFH zurückführen, die nicht die Zustimmung der Finanzverwaltung findet. Angesichts der gut begründeten Urteile, die in der Literatur weitgehende Zustimmung gefunden haben, ist dies mehr als bedauerlich. Der BFH hat sich in seiner Auslegung der fraglichen Normen von dem in den früheren Gesetzesbegründungen geäußerten Willen des Gesetzgebers leiten lassen und insbesondere an systematischen Überlegungen orientiert. Eine Beachtung seiner Rechtsprechung würde die Grundprinzipien des deutschen Steuerrechts stärken.

Zu Buchst. a):

§ 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) EStG

In drei Urteilen vom 12. Januar 2016 hat der BFH entschieden, dass die Anschaffungskosten für Optionen steuerlich auch dann zu berücksichtigen sind, wenn die Option nicht ausgeübt wurde. Der BFH stützte sich in seiner Entscheidung auf den Willen des Gesetzgebers, der „Wertzuwächse zukünftig unabhängig von dem Zeitpunkt der Beendigung des Rechts“ als steuerbar behandelt wissen (so ausdrücklich BT-Drs. 16/4841, S. 55) und damit alle Vor- und Nachteile des Steuerpflichtigen „bei Termingeschäften“ erfassen wollte. Die Unterscheidung zwischen Eröffnungs- und Basisgeschäft sei in § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) EStG entfallen. Damit sei in Abweichung von der früheren Rechtsprechung davon auszugehen, dass die Anschaffung einer Option und der Ausgang des Optionsgeschäfts bei der ertragsteuerrechtlich gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise grundsätzlich als Einheit betrachtet werden müssten.

Unter Berücksichtigung dieser Prämissen kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass einen „Vorteil“ aus einem Termingeschäft (Option) derjenige „erlangt“, der mit dem Erwerb der Option das (bedingte) Recht auf einen Barausgleich erwirbt, egal ob er den Barausgleich im Fall einer für ihn günstigen Wertentwicklung durchführt oder ob er im Fall einer für ihn ungünstigen Wertentwicklung das Recht verfallen lässt. Schließt der Steuerpflichtige mit Gewinnerzielungsabsicht ein Termingeschäft ab, so sei jedweder Ausgang des Geschäfts ohne zeitliche Beschränkung in vollem Umfang steuerbar. Das schließt auch die Berücksichtigung von Verlusten ein, wenn der Inhaber eine Option verfallen lässt. Die Gefahr einer ausufernden Verlustnutzung besteht nach Auffassung des BFH durch die nach § 20 Abs. 6 EStG beschränkte Verrechenbarkeit von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nicht.

Das BMF hat die Urteile zunächst am 16. Juni 2016 für allgemein anwendbar erklärt. Die weitere Anwendung dieser Rechtsprechung soll nun durch die gesetzliche Änderung für nach dem 31. Dezember 2019 abgeschlossene Termingeschäfte beseitigt werden. Laut Gesetzesbegründung soll so vermieden werden, dass hochspekulative Geschäfte auf Kosten der Allgemeinheit steuerlich günstiger behandelt werden als durch die Unternehmensteuerreform 2008 bezweckt. Es soll jedwede Art von Belastungen durch den Fiskus vermieden werden, die dadurch entstehen, dass die hochspekulativen Elemente, die ein Optionsnehmer bewusst auf sich nimmt, eintreten.

Damit wird deutlich, dass fiskalische Aspekte für die geplante Gesetzesänderung ausschlaggebend sind. Der rein fiskalische Zweck, staatliche Einnahmen zu erhalten oder zu erhöhen, ist aber nicht als besonderer sachlich rechtfertigender Grund für Ausnahmen von einer durch Art. 3 Abs. 1 GG grundsätzlich gebotenen folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung steuerrechtlicher Belastungsentscheidungen anzuerkennen (Jochum in Kirchhof/Söhn, EStG, § 20 Rdnr. H 55 f. m. w. N.). Wenn der Fiskus umfassend an allen Wertsteigerungen des Vermögensstamms ebenso wie an daraus gezogenen Erträgen partizipiert, muss er auch das Risiko von Wertverlusten mit tragen. Eine steuerliche Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten verletzt das objektive Nettoprinzip. Aus systematischen Gründen ist dem BFH daher zuzustimmen, der in seinem Urteil ausführt:

„Es entspricht auch dem verfassungsrechtlichen Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (vgl. u. a. Beschluss des BVerfG vom 12. Oktober 2010 – Az. 1 BvL 12/07 –, BVerfGE 127, 224, BGBl. I 2010, S. 1766, DStR 2010, S. 2393, unter D.III.1.a und 2.), den Verfall einer Option als steuerbaren Vorgang nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a) EStG einzuordnen. Mit der Einführung der Abgeltungssteuer wollte der Gesetzgeber den „Gewinn“ und mithin alle Wertzuwächse bei Termingeschäften der Besteuerung unterwerfen (vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 55). Die Leistungsfähigkeit des Optionskäufers ist um die aufgewandten Optionsprämien gemindert, unabhängig davon, ob er die Option ausübt oder verfallen lässt (so im Ergebnis auch von Beckerath in Kirchhof, a. a. O., § 20 Rz. 130; Helios/Philipp, BB 2010, S. 95, S. 97 f.; Knoblauch, DStR 2013, S. 798, S. 801; Meinert/Helios, DStR 2013, S. 508, S. 510; Reislhuber/Bacmeister, DStR 2010, S. 684, S. 685; ablehnend BMF-Schreiben in BStBl. I 2012, S. 953, und in BStBl. I 2013, S. 403).“

Darüber hinaus sind auch betriebswirtschaftliche Aspekte zu berücksichtigen. Optionsgeschäfte sind nicht nur hochspekulative Finanzanlagen, sondern werden von Unternehmen insbesondere zum Hedging eingesetzt. Optionen dienen dabei u. a. der Absicherung von Währungsrisiken und stark volatilen Börsenkursen. Gerade in der anhaltenden Niedrigzinsphase stellen Optionen daher ein wichtiges Sicherungsinstrument auf dem Finanzmarkt dar. Solche Sicherungsgeschäfte sind Teil des Risikomanagements, zu dem Unternehmen nach dem Kontroll- und Transparenzgesetz (KonTraG) gesetzlich verpflichtet sind. Für Absicherungsgeschäfte mit Optionen entstehen Kosten. Es muss daher berücksichtigt werden, dass einem geringeren Risiko regelmäßig auch verringerte Renditechancen gegenüberstehen.

Zu Buchst. b):

§ 20 Abs. 2 Satz 3 – neu – EStG

Mit der Ergänzung wird festgelegt, dass ein durch den Ausfall einer Kapitalforderung entstandener Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Dies erfolgt in Reaktion auf das BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017 – Az. VIII R 13/15 –, in dem der BFH entschieden hatte, dass auch der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt.

Nach Auffassung des BFH folgt dies aus dem mit der Einführung der Abgeltungsteuer vorgenommenen Paradigmenwechsel. Es wurde nicht nur ein besonderer Steuersatz für Kapitaleinkünfte eingeführt, vielmehr wurde auch die traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben, um eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erreichen. Der BFH führt dazu ausführliche Nachweise an und bezieht sich insbesondere auf die Übergangsvorschrift des § 52a Abs. 10 Satz 7 Halbsatz 2 EStG (eingeführt durch das JStG 2009 vom 19. Dezember 2008, BGBl. I 2008, S. 2794; jetzt: § 52 Abs. 28 Satz 16 Halbsatz 3 EStG n. F.), zu der es heißt (DrS. 16/10189 vom 2. September 2008 Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009), S. 66):

„Aus diesen Gründen sieht die Ergänzung des § 52 Abs. 10 Satz 7 EStG vor, dass es ab 2009 für die steuerrechtliche Behandlung eines Finanzprodukts ausschließlich darauf ankommt, dass es unter den Wortlaut des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG a. F. fällt. Eine theoretisch mögliche Unterscheidung zwischen Ertrags- und Vermögensebene – die im Rahmen der Abgeltungsteuer für neu angeschaffte Kapitalanlagen ohnehin wegfällt – und eine nur teilweise Kapitalgarantie sind hingegen unbeachtlich. Aus Sicht des Steuerpflichtigen kann sich diese Regelung sowohl belastend als auch – in Verlustfällen – begünstigend auswirken.“

Dies steht im Widerspruch zu der Argumentation in der Begründung zum vorliegenden Gesetzentwurf, wenn dort angeführt wird, zentraler Aspekt der Überschusseinkünfte sei die Trennung zwischen dem steuerlich unbeachtlichen Vermögensstamm und dem unter Nutzung des Vermögensstammes erzielten Einkommens und der Verfall des Vermögensstammes sei daher steuerlich unbeachtlich (S. 115).

Wenn ebenso wie die Veräußerung auch die Rückzahlung von privaten Darlehensforderungen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i. V. m. Satz 2 EStG steuerbar ist, muss auch eine endgültig ausbleibende Rückzahlung zu einem Verlust i. S. d. § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG führen können, wie dies der BFH in seinem genannten Urteil ausführt. Dies folge auch aus dem Gebot der Folgerichtigkeit (Beschluss des BVerfG vom 29. März 2017 Az. 2 BvL 6/11, BFH/NV 2017, 1006, Rz. 104, m. w. N.); denn führe die Rückzahlung der Kapitalforderung über dem Nennwert zu einem Gewinn i. S. d. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG, müsse auch eine Rückzahlung unter dem Nennwert zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust führen.

Bisher bestand die Möglichkeit, eine wertlos gewordene Forderung zu einem symbolischen Preis zu veräußern, um damit den Verlust zu realisieren. Auch diese Möglichkeit soll nun beseitigt werden, denn im neuen Satz 3 Nr. 3 soll es heißen: „Keine Veräußerung ist die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter im Sinne des Absatzes 1 auf Dritte.“ Dies bedeutet eine gravierende Verschlechterung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen für den deutschen Mittelstand.

Die Gewährung von Gesellschafterdarlehen ist eine der wichtigsten Finanzierungsmöglichkeiten für eine Personengesellschaft und häufig für sie die einzige Möglichkeit, wenn in schwierigen wirtschaftlichen Situationen die Banken ihre Kreditvergabe zurückfahren. Wenn ein solches Darlehen von der Gesellschaft nicht mehr bedient werden kann, und der Gesellschafter seinen Verlust nicht geltend machen kann, wird die Motivation für eine Darlehensgewährung in Zukunft drastisch beschnitten und die Insolvenzgefahr für die Gesellschaft spürbar erhöht. Die geplante Maßnahme steht in diametralem Gegensatz zu den Beteuerungen, der deutsche Mittelstand sei das Herzstück der deutschen Wirtschaft – was zutrifft – und solle und müsse unterstützt und gefördert werden. Das Gegenteil ist der Fall, wenn der Staat sich wie vorliegend aus der Verantwortung zieht und sich nur noch an Gewinnen, aber nicht mehr an Verlusten beteiligt.

Zu Nr. 16, 17:

Kapitalertragsteuerabzug bei Crowdfunding – §§ 43, 44 EStG

Petition:

Es sollte kritisch geprüft werden, ob die vorgesehene Änderung noch verhältnismäßig ist oder ob es nicht mildere geeignete Maßnahmen gibt. Zumindest halten wir eine Verschiebung des Inkrafttretens für unbedingt erforderlich.

Die Neuregelungen sollen erreichen, dass die Einkommensteuer auf Zinsen auch dann durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird, wenn sie auf eine Forderung entstehen, die im Rahmen des sog. Crowdfunding über eine Internetplattform erworben wurde. Damit soll einem Vollzugsdefizit vorgebeugt werden, da die Besteuerung gegenwärtig allein von der Deklaration der Anleger abhängt.

Die Intention der Finanzverwaltung ist nachvollziehbar. Der Kapitalertragsteuerabzug soll durch den inländischen Betreiber oder die inländische Zweigniederlassung der Internetplattform vorgenommen werden, da bei diesen alle notwendigen Informationen vorhanden sein

sollen. Nicht klar ersichtlich ist uns jedoch, ob allein eine Regelung im Einkommensteuergesetz ausreichend wäre oder ob nicht auch weitere Gesetze angepasst werden müssten.

Bei den Betreibern von Crowdlending-Plattformen handelt es sich nach unserer Kenntnis um Finanzanlagenvermittler nach § 34f der Gewerbeordnung, die nach § 2 Abs. 6 Satz 1 Nr. 8 KWG nicht als Finanzdienstleistungsinstitute gelten. Durch ihre Aufnahme in den Katalog der auszahlenden Stellen des § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 EStG werden ihnen Aufgaben übertragen, die sonst inländischen Kredit- und Finanzdienstleistungsinstituten obliegen. Es wäre zu überprüfen, ob sie auch über die entsprechenden Rechte gegenüber ihren Geschäftspartnern verfügen und ob die Verordnung über die Finanzanlagenvermittlung und weitere Normenkomplexe angepasst werden müssen.

Um die einbehaltene Kapitalertragsteuer dem Steuerpflichtigen zuordnen zu können, müssten die Plattformbetreiber auch dessen Steueridentifikationsnummer abfragen. Ebenso wie die Banken müssten sie dann wohl auch die Kirchensteuer auf Kapitalerträge einbehalten und abführen. Dieses Verfahren hat bei den Banken bei seiner Einführung einen äußerst hohen IT-Aufwand hervorgerufen und mehrere Jahre in Anspruch genommen. Wie ist im Hinblick auf Freistellungsaufträge zur Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags zu verfahren? Ist eine Verlustverrechnung zu ermöglichen, wenn ein Anleger in mehrere verschiedene Projekte investiert hat, die teilweise erfolgreich verlaufen, teilweise aber zu Forderungsausfällen führen?

Wenn und soweit entsprechende Abläufe auch den Finanzanlagenvermittlern auferlegt werden sollen, halten wir eine Marktberichtigung für wahrscheinlich. Nur wenige große Plattformen dürften in der Lage sein, die zusätzlichen Aufgaben zu erfüllen. Wir regen daher an zu prüfen, ob nicht das Ziel der Finanzverwaltung mit milderer Mitteln zu erreichen wäre. In jedem Fall halten wir aber eine Umsetzung der Vorschriften bis zum geplanten Inkrafttreten am 1. Januar 2020 für unmöglich. Die Frist müsste u. E. um mindestens ein, besser zwei Jahre verlängert werden.

Artikel 5: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 1 Buchst. e):

Gewerbesteuerfreiheit kleiner Solaranlagen – § 3 Nr. 32 – neu – GewStG

Petitum:

Der Nachweis für das Vorliegen der Steuerbefreiung sollte möglichst nicht jährlich, sondern nur in größeren Abschnitten verlangt und durch eine Pflicht zur zwischenzeitlichen Meldung wesentlicher Veränderungen flankiert werden.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich die gesetzliche Normierung der Gewerbesteuerfreiheit für die Besitzer kleiner Solaranlagen auf Eigenheimen als Beitrag zum Bürokratieabbau. Eine Steuererklärungspflicht bestand bisher aufgrund von § 14a GewStG; dass sie sich zukünftig aus § 149 Abs. 1 Satz 2 AO ergibt, führt nicht zu einer zusätzlichen Belastung. Wir regen dennoch an zu überprüfen, ob der erforderliche Nachweis für die Voraussetzung der Steuerbefreiung nicht jährlich, sondern in Anlehnung an die einkommensteu-

erliche Nichtveranlagungsbescheinigung z. B. nur turnusmäßig alle drei Jahre verlangt werden sollte. Ergänzt werden könnte dies durch eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen, zwischenzeitliche wesentliche Veränderungen zu melden, bzw. den Nachweis anlassbezogen vorzunehmen.

Zu Nr. 3:

Änderung der Kürzung für Gewinne aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften – § 9 Nr. 7 GewStG

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die zeitnahe Umsetzung des EuGH-Urteils. Es bedarf jedoch einer redaktionellen Anpassung der Änderungsanweisung um einen Gleichklang mit den Ausführungen in der Begründung zum Gesetzentwurf herzustellen.

Die neue Fassung des § 9 Nr. 7 GewStG beruht auf einer Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. September 2018 (Rs. C-685/16), in dem der EuGH die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen für Auslandsgesellschaften als nicht mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar angesehen hat. Bereits mit gleichlautenden Ländererlassen vom 25. Januar 2019 hat die Finanzverwaltung sichergestellt, dass die EuGH-Rechtsprechung umgesetzt wird. Wir begrüßen die nunmehrige schnelle Umsetzung im Gesetz.

Allerdings ergibt sich ein Widerspruch zwischen dem geänderten Gesetzestext und den Ausführungen in der Begründung zum Entwurf. Im Gesetzentwurf heißt es: „Nr. 7 wird wie folgt gefasst:“ Der folgende Text umfasst nur noch einen Satz. In der Begründung ist demgegenüber von Regelungen die Rede, die weiterhin bestehen bleiben, künftig als § 9 Nr. 7 Satz 2 GewStG (vgl. S. 136).

Da die in der Begründung vertretene Auffassung der des abgestimmten Ländererlasses entspricht muss es im vorderen Teil des Entwurfs heißen:

„Nummer 7 **Satz 1** wird wie folgt gefasst:“.

Artikel 7: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 7 Buchst. b):

Ermäßigter Steuersatz auf E-Books, E-Paper u. a. – § 12 Abs. 2 Nr. 14 – neu – UStG

Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings ist zukünftig mit Abgrenzungsschwierigkeiten aufgrund unbestimmter Rechtsbegriffe zu rechnen. Insoweit sollte die aus unserer Sicht hilfreiche Aufzählung in der Gesetzesbegründung durch ein erläuterndes BMF-Schreiben flankiert werden. Zudem sollte eine Auskunftsmöglichkeit (vergleichbar mit der unverbindlichen Zolltarifauskunft) erwogen werden.

Gerade auch im Hinblick darauf sowie im Hinblick auf zu klärende Abgrenzungsfragen ist u. E. die Einführung einer großzügigen Nichtbeanstandungsregelung über ein flankierendes BMF-Schreiben geboten.

Zu Nr. 9 Buchst. a) und b) sowie Nr. 10:
Reiseleistungen – §§ 25, 27 UStG

Petition:

Die notwendige Änderung führt zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung für Reiseleistungen. Der Gesetzgeber sollte prüfen, ob die Regelung nicht in Form eines Wahlrechts ausgestaltet werden kann. Eine Übergangsregelung für die Anwendung der Margenbesteuerung ist dringend erforderlich, da eine Vielzahl von Unternehmen erstmalig die Margenbesteuerung anwenden muss. Wenn schon die Umstellung der Berechnung der Marge (Änderung des § 25 Abs. 3 UStG) eine Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2021 erfordert, so sollte dies erst recht für die erstmalige Anwendung der Margenbesteuerung gelten. Gleichzeitig benötigt die Praxis dringende Klarstellungen im Rahmen eines BMF-Schreibens.

Die vorgeschlagene Streichung der Formulierung „die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind“ führt zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung für Reiseleistungen. Bisher waren Leistungen an Unternehmer (sog. B2B-Bereich) stets im Regelverfahren der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Im B2B-Bereich betrifft die Margenbesteuerung nach der vorgeschlagenen Änderung nicht nur klassische Anbieter von Reiseleistungen wie etwa Reisebüros. Vielmehr sind auch alle Anbieter, die die Organisation von Meetings, Incentives, Konferenzen und Messen anbieten (sog. MICE-Leistungen), nun potentiell von der Margenbesteuerung betroffen. Damit ist eine ganze Branche berührt, welche sich bislang nicht mit den Besonderheiten der Margenbesteuerung befassen musste. Darüber hinaus betrifft die Margenbesteuerung nach der Änderung auch Konzerngesellschaften, die zentral für alle Gesellschaften einer Gruppe die Organisation von Konferenzen, Fortbildungsveranstaltungen etc. übernehmen und die Kosten hierfür an die teilnehmenden Konzerngesellschaften weiterbelasten.

➤ **Neuregelung geht über Anforderungen des EuGH hinaus**

Diese Ausweitung des Anwendungsbereiches geht nach unserer Auffassung deutlich über das hinaus, was zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 8. Februar 2018 (Rs. C-380/16) erforderlich gewesen wäre. Zwar fordert der EuGH die Margenbesteuerung auch für den B2B-Bereich zu öffnen, dass die Regelung zwangsweise auf alle Leistungen der Reise-/Veranstaltungsbranche angewendet werden muss, lässt sich u. E. dem Urteil des EuGH jedoch nicht entnehmen.

Da der EuGH die Regelung augenscheinlich als begünstigende Vorschrift für die steuerpflichtigen Unternehmer betrachtet (vgl. Rz. 45 des Urteils), wäre es ausreichend, den Unternehmern im B2B-Bereich die Anwendung der Margenbesteuerung im Rahmen eines Wahlrechts zu ermöglichen. Auf diesem Wege ließe sich die Belastung in der Veranstaltungsbranche gegenüber der vorgeschlagenen Änderung erheblich verringern, da die bestehenden Prozesse nur im Bedarfsfall anzupassen wären. Gleiches gilt für Konzerne, die z. B. bei einem zentralen Veranstaltungs-/Fortbildungsmanagement mit erheblichen Anpassungen der internen Prozesse konfrontiert sind, und zukünftig Beschränkungen beim Vorsteuerabzug berücksichtigen müssten, obgleich in der Gruppe insgesamt keine Beschränkungen bestehen. Die Einführung eines Wahlrechts würde auch die systematischen Bedenken zerstreuen, die grundsätzlich gegen die Anwendung der Margenbesteuerung im unternehmerischen Bereich bestehen. Durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf Reisevorleistungen verstößt die Regelung des § 25 UStG grundsätzlich gegen den Neutralitätsgrundsatz. Auch wenn der EuGH diesen Verstoß aufgrund der entsprechenden Regelung in der Mehrwertsteuersystemrichtlinie für zulässig erachtet, spricht der Neutralitätsgrundsatz zumindest dafür, den Anwendungsbebereich der Margenbesteuerung nicht weiter auszudehnen als zur Wahrung der Vorgaben des EuGH unbedingt erforderlich ist.

➤ **Übergangsregelung für die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG geboten**

Der vorliegende Referentenentwurf enthält für die Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung keine Übergangsregelung. Nach der Begründung zu Art. 7 Nr. 10 soll eine Übergangsregelung für die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG nicht erforderlich sein, da die Einbeziehung von B2B-Geschäften in die bereits seit Jahren praktizierte Sonderregelung keine Umstellung der Buchführungssysteme und der betrieblichen Abläufe erfordere. Wie die obigen Ausführungen zeigen, führt die Ausweitung des Anwendungsbereiches jedoch dazu, dass eine Vielzahl von Unternehmen die Margenbesteuerung erstmalig anzuwenden hat. Wenn schon die Umstellung der Berechnung der Marge (Änderung des § 25 Abs. 3 UStG) eine Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2021 erfordert, so muss dies erst recht für die erstmalige Anwendung der Margenbesteuerung gelten, da der hierdurch entstehende Aufwand der betroffenen Unternehmen um ein Vielfaches größer ist.

Eine großzügige Übergangsregelung ist auch deshalb geboten, da in der Veranstaltungswirtschaft lange Vorlaufzeiten üblich sind und sich zahlreiche Veranstaltungen für das Jahr 2020, die potentiell dem Anwendungsbereich der Margenbesteuerung unterliegen könnten, bereits in der Umsetzungsphase befinden. Da sich die Anwendung der Margenbesteuerung durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf die Bepreisung der Veranstaltungen auswirkt, sind hier in erheblichem Umfang auch Verhandlungen mit den jeweiligen Leistungsempfängern erforderlich, um ggf. eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung erreichen zu können. Eine Umsetzung der erforderlichen innerbetrieblichen Anpassungen als auch der Änderung der Abläufe im Zusammenspiel mit den Leistungsempfängern ist bis zum Jahresbeginn 2020 nicht, oder nur unter unverhältnismäßig großen Anstrengungen der Veranstaltungswirtschaft, möglich. Die Aufnahme einer Übergangsregelung auch für die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG ist daher geboten und wäre im Gesetzentwurf noch zu ergänzen, alternativ sollte eine

großzügige Nichtbeanstandungsregelung in einem BMF-Schreiben aufgenommen werden. Die Übergangsregelung sollte unserer Ansicht nach auch Aussagen dazu enthalten, wie mit Vorsteuerbeträgen zu verfahren ist, die auf Ausgangsleistungen entfallen, die zum Zeitpunkt ihrer Erbringung aber noch nicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges der Margenbesteuerung (und somit dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug) unterliegen.

➤ **Gegebenenfalls notwendige Folgeänderung von § 14a Abs. 6 UStG bzw. Klarstellung über BMF-Schreiben geboten**

Die Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung auf den B2B-Bereich macht ggf. eine Anpassung des § 14a Abs. 6 UStG erforderlich. Danach findet die Vorschrift über den gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) keine Anwendung, so dass der Reiseunternehmer seine Marge nicht über die Angabe der Umsatzsteuer indirekt offenlegen muss.

Bei Leistungen im B2B-Bereich benötigt der Leistungsempfänger zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs hingegen eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer. Soweit die Regelung in § 14a Abs. 6 UStG bedeutet, dass in Rechnungen über Reiseleistungen nicht mit offenem Umsatzsteuerausweis abgerechnet werden darf, wäre diese Regelung zu streichen, da anderenfalls ein Verstoß gegen den Neutralitätsgrundsatz vorläge.

Soweit unser Verständnis richtig ist, dass der Mehrwertsteuerbetrag nicht ausgewiesen werden muss aber kann, wäre eine Klarstellung über ein erläuterndes BMF-Schreiben zu begründen. Darin sollte insbesondere erläutert werden, dass in diesen Fällen kein Anwendungsfall des § 14c UStG vorliegt.

➤ **Weitere begleitende Maßnahme: Bestimmung der Reise(vor)leistung**

In der Praxis erweist sich die genaue Bestimmung und Abgrenzung der Reiseleistung in vielen Fällen als schwierig. Die vorliegenden Äußerungen seitens der Finanzverwaltung sind bislang ausschließlich auf den Privatkundenbereich zugeschnitten. Hiernach sollen zu den Reisevorleistungen alle Leistungen gehören, „die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen [insbesondere] alle Leistungen die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst durchführen würde, insbesondere Beförderung, Unterbringung und Verpflegung“ (vgl. Abschn. 25. Abs. 9 UStAE). Diese Definition ist schon für den Privatkundenbereich wenig hilfreich, da eine Vielzahl von Zweifelsfällen verbleibt.

Im B2B-Bereich, insbesondere hinsichtlich der Veranstaltung von Messen, Kongressen, Incentives etc., treten eine Vielzahl weiterer Fallkonstellationen hinzu, bei denen die zitierte Verwaltungsauffassung keine rechtssichere Abgrenzung ermöglicht. So stellt sich beispielsweise die Frage, wie mit Verpflegungsleistungen umzugehen ist, wenn die Verpflegung während einer Konferenz gereicht wird. Gleiches gilt für den Transfer von der Unterkunft zum Veranstaltungsort, Abendveranstaltungen sowie dem sonstigen Rahmenprogramm, welches im B2B-Bereich oftmals zusätzlich zu einer Konferenz organisiert wird.

Eine rechtssichere Beurteilung dieser und weiterer Fallkonstellationen im B2B-Bereich wäre derzeit nur nach Einholung einer verbindlichen Auskunft möglich. Diese müsste zudem für jede Veranstaltung neu gestellt werden, da der Sachverhalt nicht mit früheren Auskunftsersuchen übereinstimmen dürfte. Um die Finanzverwaltung sowie die Steuerpflichtigen von diesem erheblichen zusätzlichen Aufwand zu entlasten wäre aus unserer Sicht ein die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG begleitendes BMF-Schreiben sachdienlich, welches die in der Praxis häufigsten Fallkonstellationen beschreibt und einer umsatzsteuerlichen Beurteilung zuführt.

Artikel 8: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 4 Buchst. b) und c):

Reihengeschäfte – § 3 Abs. 6a – neu – UStG

Petitum:

Wir begrüßen ausdrücklich die Einführung einer praxistauglichen Regelung für Reihengeschäfte. Ergänzend zu den vorgesehenen Änderungen sollten noch eine Konfliktklausel für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte durch das Gesetz aufgegriffen und offene Fragen zur Verwendung der USt-IdNr. geklärt werden.

Reihengeschäfte sind Massengeschäfte. Die dogmatischen Ausführungen des EuGH stellen keinen praxistauglichen Anknüpfungspunkt dar. Daher ist es zu begrüßen, dass nunmehr auf europäischer und nationaler Ebene eine gesetzliche Regelung gefunden wurde, die in ihren Grundzügen praxistauglich und mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar ist. Europaweit bestand die Problematik, dass viele nationale Umsatzsteuergesetze in der Regel keine Vorschriften zur Besteuerung von Reihengeschäften enthielten und die Mitgliedstaaten die Besteuerung von Reihengeschäften daher auf der Grundlage unterschiedlichster Kriterien vorgenommen haben (vgl. dazu Bericht der EU VAT Group vom 13. Januar 2014; VEG No 029, Sub Groups Report – Chain Transactions).

Erst durch die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie am 4. Dezember 2018 wurde das Reihengeschäft in Art. 36a MwStSystRL als solches einheitlich legal definiert und die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen in der Reihe festgeschrieben. Diese Regelungen sind bis zum 31. Dezember 2019 in das nationale Umsatzsteuerrecht der Mitgliedstaaten umzusetzen.

Inhaltlich entspricht Art. 36a MwStSystRL überwiegend den deutschen Regelungen des § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG i. V. m. Abschnitt 3.14 UStAE. Da sich aber die in der MwStSystRL geregelte Mitteilungspflicht der USt-IdNr. explizit im deutschen Gesetz nicht findet und die Verwaltungsanweisungen in Abschnitt 3.14 Abs. 9 und 10 UStAE auch auf Belege und Incoterms abstellen, ist es zu begrüßen, dass mit dem Referentenentwurf eine gesetzliche Änderung vorgenommen wird. Der neue § 3 Abs. 6a UStG enthält nunmehr eine ausführliche Regelung.

Deutschland geht mit seinem Regelungsvorschlag über Art. 36a MwStSystRL hinaus und regelt darüber folgende Fälle:

a) Bestimmung der bewegten Lieferung bei Transportveranlassung des ersten und letzten Unternehmers in der Reihe

In Art. 36a MwStSystRL ist nur der Fall geregelt, dass der Zwischenhändler die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. Die Sachverhalte, in denen der erste Lieferer oder der letzte Abnehmer die Gegenstände befördert oder versendet, sind auf europäischer Ebene nicht geregelt. Der deutsche Gesetzesvorschlag geht über diese Regelung hinaus. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist dies aus folgenden Gründen sachgerecht:

- Es bleibt – aus deutscher Sicht – bei der bisherigen umsatzsteuerlichen Behandlung. Dies ist aus Sicht der Unternehmen und deren Berater zu begrüßen, da hier keine Umstellungen zu erwarten sind. Hiernach soll bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer in der Reihe (entsprechend der Transportveranlassung) die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen sein. Bei Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer in der Reihe soll die Warenbewegung entsprechend der Transportveranlassung der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen sein.
- Diese deutsche Regelung entspricht auch der Auffassung der EU-Kommission (COM (2017) 569 final S. 13). Die Kommission hatte in ihrem Vorschlag für die Einführung des Art. 36a MwStSystRL ausgeführt, dass weitere Bestimmungen nicht erforderlich sind, wenn die Beförderung auf Rechnung des ersten Lieferers in der Reihe (in diesem Fall kann die Beförderung nur der ersten Lieferung zugeschrieben werden) oder des letzten Steuerpflichtigen in der Reihe erfolgt (in diesem Fall kann die Beförderung nur der Lieferung für diesen Steuerpflichtigen zugeschrieben werden). Auch im Rahmen der Mehrwertsteuerexpertengruppe der EU-Kommission werden derzeit die „Leitlinien der EU-Kommission“ erarbeitet und besprochen. Die dort derzeit vertretene Auffassung entspricht dem deutschen Regelungsansatz.

b) Regelung von Drittlandsreihengeschäften

Es ist positiv, dass der Referentenentwurf zusätzliche Regelungen zu Drittlandsreihengeschäften enthält. Die Regelungen sind auch Sicht der Bundessteuerberaterkammer zu begrüßen. Die Anregungen, die die Bundessteuerberaterkammer bereits in ihrer Stellungnahme vom 29. Januar 2016 an das BMF übermittelt hat, sind vollumfassend berücksichtigt.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer gibt es in Bezug auf die Neuregelung lediglich folgenden Anpassungsbedarf:

➤ **Offene Fragen zur Verwendung der USt-IdNr.**

In den Fällen eines innergemeinschaftlichen Reihengeschäftes soll der Nachweis, dass die bewegte Lieferung der Lieferung des Zwischenhändlers an den letzten Abnehmer zuzuordnen ist, gem. dem neuen § 3 Abs. 6a UStG dadurch erfolgen, dass der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung einer ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IdNr. verwendet.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, was genau unter der Verwendung der USt-IdNr. zu verstehen ist. Der Begriff der Verwendung einer USt-IdNr. ist bislang lediglich im Rahmen der Prüfung der Unternehmereigenschaft der sonstigen Leistungen bekannt (siehe Abschn. 3a.2 Abs. 10 UStAE).

Nach der Gesetzesbegründung setzt der Begriff der Verwendung einer USt-IdNr. ein positives Tun des mittleren Unternehmers voraus. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden. Es reicht nach der Gesetzesbegründung aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.

Kritisch zu betrachten ist nach unserer Auffassung die vorgesehene Notwendigkeit, die USt-IdNr. bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung zu verwenden. Es muss dem Abnehmer vielmehr auch noch nach Transportbeginn möglich sein, die USt-IdNr. z. B. auf Rückfrage seines Lieferanten vorzuweisen. Die Vorgaben der Gesetzesbegründung sind nach unserer Auffassung hier zu eng und daher nicht praxistauglich. Abschnitt 3a.2. Abs. 10 Satz 6 UStAE sieht hier beispielsweise für Dienstleistungen Folgendes vor:

„Unschädlich ist es im Einzelfall, wenn der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. erst nachträglich verwendet oder durch eine andere ersetzt. In diesem Fall muss ggf. die Besteuerung rückgängig gemacht und in dem anderen Mitgliedstaat nachgeholt werden.“

Nach unserer Auffassung sollte diese Regelung entsprechend für Lieferungen umgesetzt werden.

Gleiches gilt für die Anforderungen an die ausdrückliche „Verwendung“ der USt-IdNr. Ist die USt-IdNr. des Abgangsstaats formularmäßig im Auftragsdokument, der Rechnung oder ähnlichen Dokumenten als einzige USt-IdNr. enthalten, muss dies u. E. ausreichend sein. Weitergehende Anforderungen an die Verwendung würden den innergemeinschaftlichen Handel nur erschweren und sind praxisfern.

➤ **Definition der Transportveranlassung**

Die deutsche Umsetzung setzt an die Transportveranlassung hinsichtlich der Zuordnung des Transports an. Die englische Fassung des Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL stellt auf ein Handeln

„on behalf“ ab. Die deutsche Fassung des Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL auf ein Handeln „für Rechnung“. Hier wären Klarstellungen hilfreich, ob ein Transportauftrag im Namen eines anderen Unternehmers in der Reihe z. B. eine Änderung der Zuordnung ermöglichen könnte. Auch entspricht weder ein Handeln „on behalf“ noch „auf Rechnung“ der Transportveranlassung, so dass fraglich sein kann, ob eine unionsrechtskonforme und vor dem Hintergrund der unionsweiten Harmonisierung sinnvolle Umsetzung vorliegt.

➤ **Aufnahme einer „Konfliktklausel“**

Bisher war im UStAE eine Regelung enthalten, nach der die Zuordnung abweichend von der deutschen Regelung vorgenommen werden kann, wenn aufgrund des Rechts eines anderen Staates eine Kollision auftritt. Wir möchten betonen, dass diese Regelung entweder in das Gesetz oder alternativ weiterhin im UStAE aufzunehmen ist. Vor dem Hintergrund, dass trotz der Neuregelung in der MwStSystRL unterschiedliche Zuordnungsregelungen innerhalb der EU denkbar sind, ist diese Regelung für die Praxis unabdingbar.

Zu Nr. 5 Buchst. a):

Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen – § 4 Nr. 1b UStG

Zu Nr. 7:

Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen – § 6a UStG

Petition:

Die Umsetzung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL ist lückenhaft und entspricht im Zusammenhang mit der Abgabe Zusammenfassende Meldung (ZM) nicht der Intention des Richtliniengebers. Hier sollte dringend nachgebessert werden. Außerdem müssen die Abfragemöglichkeiten der USt-IdNr. deutlich verbessert werden und der Vorsteuerabzug des steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Verbringens geregelt werden.

Mit der Neufassung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL sind nunmehr weitere Anforderungen zur Erlangung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen geschaffen worden. Diese sind:

- die umsatzsteuerliche Registrierung des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat,
- das Vorhandensein einer USt-IdNr.,
- die Mitteilung dieser Nummer an den Leistenden sowie
- die Abgabe einer (ordnungsgemäßen) ZM; es sei denn, die Nichtabgabe einer (ordnungsgemäßen) ZM kann ordnungsgemäß begründet werden.

Die Neuregelung verschärft die Voraussetzungen für die Steuerbefreiungen erheblich. Daraus folgt, dass bei der Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen in vielen Fällen keine Steuerbefreiung mehr greift, weil die „neuen“ materiellen Voraussetzungen – aus welchen Gründen auch immer – nicht erfüllt sind. Damit dieses neue System für Unternehmen nicht zu weiteren Belastungen führt, muss von Seiten der Mitgliedstaaten Folgendes sichergestellt sein:

- a) Die europaweite Abfrage der USt-IdNr. muss dringend verbessert werden und die steuerliche Erfassung und die Erteilung einer USt-IdNr. muss in allen Mitgliedstaaten in angemessener Zeit erfolgen.
- b) Bei Nichtvorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung muss die Umsatzsteuer offen in der Rechnung ausgewiesen werden. Um die Neutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten, muss in diesen Fällen der Vorsteuerabzug sowohl im Regelbesteuerungsverfahren als auch im Vorsteuervergütungsverfahren gewährleistet sein.
- c) Insbesondere in Fällen des „steuerpflichtigen“ innergemeinschaftlichen Verbringens enthält weder die MwStSystRL noch das UStG Vorschriften zum Abzug der Vorsteuer. Würde die Steuerbefreiung mangels Vorliegen einer im Zeitpunkt des Verbringens nicht gültigen USt-IdNr. nicht greifen, würde das Verbringen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Ein Vorsteuerabzug wäre jedoch ausgeschlossen, da es sich nicht um eine Lieferung eines „anderen Unternehmers“ handelt. Die Umsatzsteuer würde zur Definitivbelastung für den verbringenden Unternehmer. Dies ist nicht sachgerecht und verstößt gegen den Neutralitätsgrundsatz (ausführlich hierzu vgl. Scharrer/Schreiber in Der Betrieb vom 11. Februar 2019 S. 20, Nr. 4b).

Im Zusammenhang mit den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung schlagen wir folgende praxisrelevante Anpassungen vor:

➤ **Die Nichtabgabe einer (ordnungsgemäßen) ZM**

Ausweislich der Begründung soll die Regelung nur in § 4 Nr. 1 Buchst. b) UStG und nicht in § 6a UStG umgesetzt werden, um dem Problem gerecht zu werden, dass die Abgabe der (ordnungsgemäßen) ZM erst im zeitlichen Abstand zur Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung feststeht. Diese Vorgehensweise begrüßen wir ausdrücklich.

Nichtsdestotrotz sollte die Formulierung in § 4 Nr. 1 Buchst. b) UStG dringend angepasst werden. Die Formulierung lautet derzeit wie folgt:

„[...] innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a); dies gilt nicht, **solange der Unternehmer** seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder soweit er diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat.“

Durch die Verwendung des Begriffs „solange“, ist eine aufschiebende Bedingung enthalten, die so verstanden wird, dass die Steuerbefreiung erst greift, wenn die ZM abgegeben ist. Die Kommission versteht ihre Vorgabe in der MwStSystRL aber – zumindest ihren Aussagen gegenüber der Mehrwertsteuerexpertengruppe nach – als auflösende Bedingung, wonach die Steuerbefreiung dann nicht mehr greift, wenn die ZM nicht richtig abgegeben wird. Auch die Gesetzesbegründung enthält diesen Ansatz. Hiernach tritt eine etwaige Versagung der Steuerbefreiung zeitlich regelmäßig nach Bewirken des Umsatzes ein, weil die Abgabe einer ZM zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung immer erst später (bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde), erfolgt und somit frühestens erst in diesem Zeitpunkt feststehen kann, ob die Abgabe der ZM ordnungsgemäß war.

Wir schlagen daher vor, die Wortgruppe „solange der Unternehmer“ durch die Wortgruppe „wenn der Unternehmer im Nachhinein“ zu ersetzen. Dies entspricht der Intention des Richtliniengebers und entspricht dem Wortlaut des Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL, weil auch hier „wenn“ verwendet wurde.

Des Weiteren setzt die Änderung des § 4 Nr. 1b UStG die Richtlinie lückenhaft um. Artikel 138 Abs. 1a MwStSystRL sieht ausdrücklich vor, dass die Steuerbefreiung möglich ist, wenn der Lieferer **Versäumnisse** bei der Abgabe der ZM zufriedenstellend **begründen** kann. Dies fehlt in der deutschen Umsetzung, so dass lediglich die allgemeinen Grundsätze für Ermessensentscheidungen greifen. Dies sollte dringend ergänzt werden. Insbesondere sollte klar gestellt werden, unter welchen Voraussetzungen eine zufriedenstellende Begründung in jedem Fall vorliegt.

➤ **Verwendung der USt-IdNr.**

Der Abnehmer muss laut Entwurf die USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer **ausdrücklich verwenden** (§ 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG). Eine bloße Mitteilung, wie sie in Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL vorgesehen ist, und was durch formulärmäßigen Aufdruck auf Auftrag oder Rechnung erfüllt sein könnte, würde danach nicht ausreichen. Dies erschwert die Steuerbefreiung für die Praxis, wäre unverhältnismäßig und verstößt gegen den Neutralitätsgrundsatz. Eine Mitteilung, z. B. durch Aufdruck im Auftrag, sollte ausreichend sein. Es sollte daher die Formulierung des Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL verwendet werden.

„4. der Abnehmer im Sinne der Nummer 2 Buchstabe a oder b hat gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet **mitgeteilt**.“

Zu Nr. 5 Buchst. e) und f):

Bildungsleistungen – § 4 Nr. 21 und 22 UStG

Petition:

Die Neufassung begrüßen wir grundsätzlich. Wir haben jedoch verschiedene Anmerkungen zur Gesetzesformulierung und zum Anwendungsbereich dieser Steuerbefreiung. Um Anwendungsschwierigkeiten zu vermeiden, halten wir Ergänzungen in der Gesetzesbegründung und im UStAE für erforderlich.

Die Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG ist grundsätzlich zu begrüßen, da der Gesetzgeber mit dieser Neufassung die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL hinreichend umsetzt. Durch die Anpassung dieser Regelungen an das europäische Recht erhalten die Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit, da das umständliche Bescheinigungsverfahren und die doppelte Zuständigkeit von Finanzamt und Landesbehörde entfallen. Es ist zu begrüßen, dass der aktuelle Referentenentwurf nach dem Scheitern dieses Vorhabens im JStG 2013 einen erneuten Anlauf zur Harmonisierung der

Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen unternimmt. In der Vergangenheit konnte die zuständige Landesbehörde auch von Amts wegen durch das Finanzamt eingeschaltet werden. Die Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem Bescheinigungsverfahren entfallen künftig. So muss sich in Zukunft beispielsweise niemand mehr damit beschäftigen, ob die Bescheinigung zur rückwirkenden Änderung bestandskräftiger Bescheide berechtigt. Auch die Frage, ob Steuerpflichtige „indirekt“ durch Nichtvorlage einer Bescheinigung auf die Steuerbefreiung verzichten können, stellt sich nicht mehr. Zum Entwurf der Neuregelung der Bildungsleistungen möchten wir folgende Anmerkungen machen:

➤ **Gesetzesformulierung sehr umfangreich und kleinteilig**

Aus gesetzessystematischen Gesichtspunkten ist anzumerken, dass diese Regelung sehr kleinteilig ist. Sie enthält Passagen, die der Rechtsprechung des EuGH wörtlich entnommen wurden (z. B. zur Definition des Schul- und Hochschulunterrichts). Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist dies u. U. problematisch, da hier noch einige Entscheidungen beim EuGH anhängig sind und Rechtsprechungsänderungen folglich Anpassungen am Gesetzestext notwendig machen könnten. Besser wäre hier eine bloße Zitierung der einschlägigen Grundlagen der MwStSystRL sowie der MwStVO. Die weiteren Konkretisierungen könnten dann der Gesetzesbegründung vorbehalten bleiben.

➤ **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“. Hierzu regen wir an, eine Klarstellung vorzunehmen, da die Formulierung „betraut“ nach unserer Auffassung nicht eindeutig ist. Die Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberaterkammern und andere Körperschaft des öffentlichen Rechts (KdöR) haben die durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben zu erfüllen. Diese sind am Beispiel der Bundessteuerberaterkammer/Steuerberaterkammern u. a.:

- die Aufgaben im Bereich der Berufsbildung wahrzunehmen (§ 76 Abs. 2 Nr. 8 StBerG),
- die Ausbildung des Berufsnachwuchses zu fördern (§ 76 Abs. 6 StBerG) und
- die berufliche Fortbildung in den steuerberatenden Berufen zu fördern (§ 86 Abs. 2 Nr. 7 StBerG).

Zur Klarstellung regen wir für KdöR an, die Formulierung wie folgt anzupassen:

„...Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die solche Aufgaben im Rahmen ihres gesetzlichen oder satzungsmäßigen Auftrags zulässiger Weise ausüben,“

➤ **Problematisch: Steuerbefreiung von Fortbildung wird an Bedingungen geknüpft**

Fortbildung soll nur noch steuerfrei sein, wenn sie von Einrichtungen erbracht wird, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt werden. Das ist eine klare Einschränkung, die auf Art. 133 MwStSystRL beruht und des-

halb möglich ist. Kritisch ist, dass diese Einschränkung nur für Fortbildung, jedoch nicht für Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung sowie berufliche Umschulung gilt.

Erkennbar ist, dass hier eine Regelung in das Gesetz aufgenommen wurde, die aufgrund von Interessen von Bildungsanbietern erlassen wurde. Einrichtungen, die Fortbildungsleistungen ausschließlich an Unternehmen erbringen, haben mit dieser Gesetzesregelung Vorteile. Wären diese Leistungen steuerfrei, könnten diese Bildungseinrichtungen den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht durchführen, da die bezogenen Eingangsleistungen zur Ausführung von steuerbefreiten Bildungsleistungen verwendet würden. Hier müssten Vorsteuerkürzungen vorgenommen werden. Dies führt zu erhöhten bürokratischen Belastungen für diese Unternehmen.

Leider führt diese Einschränkung der Steuerbefreiung, die ausschließlich für Fortbildungen gilt, zu unterschiedlichen Folgeproblemen:

- Einrichtungen, die eine systematische Gewinnerzielungsabsicht (kurz: gewerbliche Bildungseinrichtungen) anstreben, müssen nun eine Abgrenzung zwischen Fort- und Ausbildung vornehmen. Diese Unterscheidung ist bedeutsam, weil bestimmte Leistungen (Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung, berufliche Umschulung) steuerbefreit und andere Leistungen (Fortbildung) steuerpflichtig sind. Diese Abgrenzung führt schon im Ertragsteuerrecht (Werbungskosten/Sonderausgaben) zu Schwierigkeiten und einer Vielzahl von Rechtsbehelfs- und Klageverfahren. Aktuell sind hierzu mehrere Verfahren beim BVerfG anhängig (Az. 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14).
- Es ist nicht klar, welche Leistungen als Ausbildung und welche als Fortbildung im Rahmen der umsatzsteuerliche Beurteilung eingestuft werden können. Das Gesetz und die Gesetzesbegründung lassen hier viele Fragen offen.
- Für gewerbliche Bildungseinrichtungen erhöhen sich der Bürokratieaufwand und die Rechtsunsicherheit aufgrund der Abgrenzungsschwierigkeiten erheblich. Gleichzeitig wird der Aufwand bei diesen Unternehmen steigen, weil sich sie nun vermehrt mit Vorsteueraufteilung auseinandersetzen müssen. Problematisch kann sich hierbei auch die Korrektur von Vorsteuer nach § 15a UStG innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums aufgrund der Änderung der Verhältnisse (bis 31. Dezember 2019 steuerpflichtige Ausgangsumsätze, ab 1. Januar 2020 steuerfreie Bildungsleistungen), darstellen.

Daher regen wir an, die Einschränkung der Steuerbefreiung auf Einrichtungen ohne systematischer Gewinnerzielungsabsicht entweder auf alle Leistungen (Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung) vorzunehmen oder keine Einschränkungen der Steuerbefreiung vorzunehmen. Die MwStSystRL sieht diesen Spielraum vor. Andernfalls ist die Steuerbefreiungsvorschrift zu komplex und streitanfällig.

➤ **Verpflegung von Seminarteilnehmern**

Es ist zu begrüßen, dass die Gesetzesbegründung in diesem Zusammenhang sehr ausführlich ist. Dennoch empfehlen wir in Bezug auf die Verpflegung von Seminarteilnehmern eine Konkretisierung der Gesetzesbegründung. Diese Ausführungen sind von hoher Praxisrelevanz und sollten daher nicht fehlen.

Die Gesetzesbegründung enthält auf S. 154 in Bezug auf Verpflegung von Seminarteilnehmern die Aussage, dass die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung steuerfrei ist und beruft sich hierfür auf die BFH-Entscheidung (vom 7. Oktober 2010, Az. V R 12/10). Das BFH-Urteil führt aber noch im Leitsatz folgende wichtige Feststellung an:

Die Verpflegung von Seminarteilnehmern ist nur bei geringfügigen Verpflegungsleistungen (als eng verbundene Dienstleistung) steuerfrei. Dies gilt nach dem BFH-Urteil (vom 7. Oktober 2010, Az. V R 12/10, Rdnr. 32), soweit das im Seminarraum erfolgte Anbieten von einfachen Speisen unerlässlich für die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Ablaufs einer ganztägigen Seminarveranstaltung ist. Zur Verpflegung von Arbeitnehmern bei Unternehmensbesprechungen hatte der EuGH mit Urteil vom 11. Dezember 2008 (Rs. C-371/07, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S*) entschieden, dass die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Sitzungsablaufs es rechtfertigten, die Bewirtung der an Sitzungen teilnehmenden Arbeitnehmer mit Sandwichs und kalten Gerichten, die im Sitzungsraum serviert werden, nicht als unternehmensfremd anzusehen. Dementsprechend äußerte der BFH, dass auch die Verpflegung mit kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum, wie z. B. bei Kaffeepausen, unerlässlich für die Durchführung von ganztägigen Seminaren sein könne.

Diese Ausführungen des BFH sollten aus Gründen der Rechtssicherheit ebenfalls in die Gesetzesbegründung und später in den UStAE aufgenommen werden. Andernfalls bestünde Rechtsunsicherheit darüber, ob eine Imbissverpflegung und die Bildungsleistung als zusammenhängende Leistung abgerechnet werden können. Die Trennung führt zu erheblichem Aufwand in der Abwicklung.

➤ **Ergänzung der Ausführungen im UStAE**

Bestimmte Auslegungen ergeben sich nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes, sind aber sehr ausführlich im Begründungsteil geregelt. Wir plädieren aus diesem Grund dafür, die Ausführungen auch in den UStAE aufzunehmen, da dies ein wichtiger Schritt zur einheitlichen und europarechtskonformen Anwendung dieser Vorschrift ist.

➤ **Übergangsregelung erforderlich**

Die Neuregelung soll gem. Art. 26 Abs. 2 MwStSystRL zum 1. Januar 2020 in Kraft treten. Aufgrund der Neuregelung ist damit zu rechnen, dass viele Bildungseinrichtungen ihre Aus-, Fort- und Weiterbildungsprogramme in Bezug auf die Anwendung der Steuerbefreiung aus-

fürhlich analysieren müssen. Eine Umstellung innerhalb weniger Wochen, z. B. wenn das Gesetz frühestens im Herbst verabschiedet wird, ist für viele Bildungsanbieter problematisch. Das Inkrafttreten dieser Regelung sollte aus diesem Grund verschoben werden.

Zu Nr. 8:

Konsignationslagerregelung § 6b – neu – UStG

Zu Nr. 15:

Aufzeichnungen in Konsignationslagerfällen § 22f Abs. 4f und 4g – neu – UStG

Petitur:

Die nationale Umsetzung von Art. 17a MwStSystRL sollte überarbeitet werden. Insbesondere sollte ein Gleichlauf zwischen EU-Konsignationslagerfällen und anderen Konsignationslagerfällen hergestellt werden. Die bisherige deutsche Sichtweise sollte überdacht werden.

Die vereinfachte Abwicklung von sog. Konsignationslagerfällen wird erstmals im Gesetz geregelt. Durch die Umsetzung von Art. 17a MwStSystRL ist diese Vereinfachungsregelung an eine Vielzahl von Voraussetzungen geknüpft. Nach der Gesetzesbegründung muss es sich nicht zwingend um ein Konsignationslager im klassischen Sinn handeln, sondern es kann jede Form der Zwischenlagerung, z. B. auch ein Eisenbahnwaggon, unter die Regelung fallen. Sollen Gegenstände im Rahmen einer Werklieferung verwendet werden, scheidet die Regelung jedoch aus. Diese Klarstellungen sind zu begrüßen.

Positiv ist auch, dass der Entwurf eine Lieferung an den Abnehmer im Zeitpunkt der Entnahme und nicht im Zeitpunkt des „Verbringens in das Lager“ vorsieht. Damit wird zukünftig ein Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher und handelsrechtlicher Lieferung vermieden. Dies sollte jedoch gleichermaßen für Inlands-Konsignationslager gelten und kann nicht allein als Vereinfachungsregelung für EU-Konsignationslager gelten. Bei reinen Inlands-Konsignationslagerfällen soll bei einer Lieferung aus einem Konsignationslager an einen feststehenden Abnehmer bereits im Zeitpunkt des „Verbringens“ in das Lager eine bewegte Lieferung vorliegen. Dieser Rechtsprechung hat sich die Finanzverwaltung zwischenzeitlich angeschlossen und den UStAE entsprechend geändert. In der Praxis führt dies zu erheblichen Unsicherheiten und Risiken.

- Liegt bereits im Zeitpunkt des Verbringens eine Lieferung an den Abnehmer vor, kommt es zu einem Auseinanderfallen von handelsrechtlicher und umsatzsteuerlicher Lieferung.
- Der liefernde Unternehmer müsste bereits im Zeitpunkt des „Verbringens“ an einen inländischen Abnehmer diese Lieferung umsatzversteuern, obgleich er hierüber noch nicht gegenüber dem Abnehmer abrechnen darf und noch keinen Anspruch auf Zahlung hat.
- Bei verbindlichen Lieferabrufen und unverbindlichen Mehrbestückungen durch den Lieferanten kommt es in Anwendung der Rechtsprechung zu unterschiedlichen Lieferzeitpunkten (verbindliche Bestellung – im Zeitpunkt des „Verbringens“/unverbindliche Mehrbestückung im Zeitpunkt der Entnahme).

Dies ist operativ nicht umsetzbar und erfordert dringend eine eindeutige gesetzliche Regelung für Konsignationslager innerhalb Deutschlands und in der EU. In Bezug auf die nationale Umsetzung des Art. 17a MwStSystRL möchten wir auf folgende Bereiche aufmerksam machen, die nicht richtlinienkonform umgesetzt wurden:

➤ **Name und Anschrift des Abnehmers**

Es wird nach dem Gesetzentwurf in § 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG vorausgesetzt, dass der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Abnehmers bekannt sind. Unter § 22 Abs. 4f Nr. 1 UStG sind auch der vollständige Name und die vollständige Anschrift aufzuzeichnen. Allerdings stellt Art. 17a MwStSystRL nur auf die „Identität“ des Abnehmers ab. Auch Art. 54a MwStSystRL sieht eine solche Angabe nicht vor.

Die deutsche Umsetzung ist zwar grundsätzlich eine positive Konkretisierung, stellt aber auch eine Einschränkung dar, die in der Praxis dazu führt, dass die Vereinfachungsregelung konkretisiert wird. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer müsste eine eindeutige Bezeichnung ausreichend sein, die eine Verwechslung des Abnehmers ausschließt.

➤ **Verwendung der USt-IdNr.**

Gemäß § 6b Abs. 1 Nr. 3 UStG muss der potentielle Abnehmer seine USt-IdNr. ausdrücklich gegenüber dem Lieferer **verwenden**, während nach der MwStSystRL die bloße Kenntnis der USt-IdNr. für den Lieferer ausreichen würde. Hier sollte nicht über die Anforderungen der MwStSystRL hinausgegangen werden. Es gelten die gleichen Anmerkungen wie bei den Ausführungen zur Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. Eine einfache Mitteilung der USt-IdNr. – welcher Art auch immer – sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ausreichend sein.

➤ **Aufzeichnungen im Register nach § 22 Abs. 4f UStG**

Hier ist unter Nr. 14 nur die Bemessungsgrundlage genannt. In Art. 54a MwStVO ist neben der Bemessungsgrundlage aber auch die Beschreibung und die Menge der rückversandten Waren anzugeben. Dies sollte angepasst werden, da die Bemessungsgrundlage allein wohl nicht ausreichend wäre. Das gleiche gilt für § 22 Abs. 4g UStG unter Nr. 7, wo nur die Beschreibung aber nicht die Menge der zerstörten oder fehlenden Waren anzugeben ist.

➤ **Ermittlung der 12 Monats-Regelung**

Keine Ausführungen bzw. Konkretisierungen finden sich hinsichtlich der Ermittlung der 12 Monate, ob hier das Verbrauchsfolgeverfahren Lifo oder Fifo zur Anwendung kommen soll, wenn die Identität der Waren nicht eindeutig sichergestellt werden kann. In der Gesetzesbegründung wäre eine solche Konkretisierung als Basis für weitere BMF-Schreiben wünschenswert. Dabei wäre u. E. das Verbrauchsfolgeverfahren Fifo sinnvoll.

Zu Nr. 18:
Sanktionen bei Steuerhinterziehung § 25 f – neu – UStG

Petitum:

Die Regelung ist sachgerecht. Die Gesetzesbegründung sollte jedoch dringend überarbeitet werden.

Die Regelung enthält die Möglichkeit, die auch vom EuGH in ständiger Rechtsprechung aufgegriffen wird, wonach Steuerbegünstigungen, wie Vorsteuerabzug oder Steuerbefreiung versagt werden müssen, wenn der Unternehmer unredlich handelte. Damit liegt insoweit kein Ermessen vor (wie in der bisherigen Haftungsnorm des § 25d UStG), sondern eine Verpflichtung. Diese Regelung ist nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sachgerecht und nicht zu beanstanden. Wir regen jedoch, im Sinne der Rechtssicherheit an, die Gesetzesbegründung zu überarbeiten.

In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, wie sich die Beweislast zwischen Unternehmer und Finanzverwaltung verteilt. Die Beweislast für die Inanspruchnahme der Vergünstigungen liegt beim Unternehmer, die Beweislast für die wissentliche Einbindung in eine Hinterziehung dann bei der Finanzverwaltung. Offen bleibt aber der erforderliche Sorgfaltsmaßstab des Unternehmers hinsichtlich der Voraussetzung „hätte wissen müssen“. Hier enthält auch die Begründung keine Konkretisierung. Einschlägige EuGH-Rechtsprechung hierzu, aus der konkrete Kriterien ableitbar sind, existiert ebenfalls nicht. Der EuGH spricht ebenfalls lediglich davon, dass der Unternehmer „vernünftigerweise hätte wissen müssen“.

Es wäre wünschenswert, wenn die Gesetzesbegründung in diesem Punkt ausführlicher gestaltet wird, um dem Unternehmer hier klarere Anhaltspunkte zu liefern und auch der Finanzverwaltung sowie der Rechtsprechung Auslegungshilfen an die Hand zu geben. Beispielsweise stellt sich die Frage, ob Vorsatz, grobe Fahrlässigkeit oder auch nur leichte Fahrlässigkeit erforderlich sind.

Unklar sind nach unserer Auffassung die Ausführungen in Bezug auf den Zeitpunkt der Versagung der Steuerbefreiung bzw. des Vorsteuerabzugs. Regelmäßig wird sich die Hinterziehung erst im Nachhinein herausstellen. Der Vorsteuerabzug bzw. die Befreiung könnten dann zwar von Beginn an versagt werden. Jedoch greift das Argument, dass die Auszahlung durch das Finanzamt dann nicht erfolgt, tatsächlich ins Leere. Diese Ausführungen sind u. E. überarbeitungsbedürftig. Zu Recht soll die Versagung des Vorsteuerabzugs der Höhe nach auf den Steuerschaden begrenzt werden.

➤ **Offene Fragen zu Art. 45a Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011**

Zukünftig ist gem. Art. 45a Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 die Gelangensbestätigung allein nicht mehr als Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen erforderlich.

Zu begrüßen ist, dass der vorgelegte Entwurf keine Umsetzung vorsieht, so dass nach nationalem Recht zukünftig weiterhin die Gelangensbestätigung ausreichend sein sollte. Artikel

45a Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 gilt jedoch unmittelbar und bedarf insoweit nicht der Umsetzung in nationales Recht. Insofern gelten zukünftig auf EU-Ebene strengere Vorgaben als nach nationalem Recht. Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer sollte zwingend eine Klarstellung in einem BMF-Schreiben erfolgen, wonach auf das Verhältnis dieser beiden Vorschriften zueinander eingegangen werden sollte. Wünschenswert ist aus deutscher Sicht, dass zukünftig die Gelangensbestätigung als Nachweis allein genügt und der Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift nicht entgegensteht.

Artikel 13: Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

Zu Nr. 3:

Allgemeine Verfahrensgrundsätze – § 21a Abs. 1 Satz 4 und 5 – neu – FVG

Petitum:

Die vorgesehene Änderung verhindert die effektive Wahrnehmung von Bürgerrechten, die Förderung der demokratischen Meinungs- und Willensbildung und die Verbesserung der Kontrolle staatlichen Handelns. Die Bundessteuerberaterkammer fordert daher die ersatzlose Streichung des § 21a Abs. 1 Satz 4 und 5 FVG.

Die vorgesehene Änderung des § 21a Abs. 1 FVG hat aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer weitreichende negative Folgen für die Steuerpflichtigen und deren Berater. Nach dem Informationsfreiheitsgesetz (IFG) hat jeder Bürger gegenüber den Behörden des Bundes einen voraussetzungslosen Anspruch auf Zugang zu amtlichen Informationen. Der Anspruch richtet sich auf die Erteilung von Auskünften, Akteneinsicht oder auf sonstigen Zugang zu Informationen. Der neue Hinweis auf die Vertraulichkeit der Sitzungen und Dokumente soll es offenbar ermöglichen, IFG-Anträge durch Verweis auf den Ausschlussgrund des § 3 Nr. 4 IFG pauschal abweisen zu können.

Mit dem IFG verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Transparenz der Verwaltung und des Verwaltungshandelns zu verbessern. Dadurch soll u. a. die effektive Wahrnehmung von Bürgerrechten, die Förderung der demokratischen Meinungs- und Willensbildung und die Verbesserung der Kontrolle staatlichen Handelns ermöglicht werden (BT-Drs. 15/4493, S. 6). Diese Ziele werden mit der avisierten Neuregelung konterkariert.

Bislang ist es beispielsweise möglich, über das IFG 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 Gesetzentwürfen geführt haben. Es ist kein Grund ersichtlich, warum der Öffentlichkeit diese Informationen mit Verweis auf eine Vertraulichkeitsverpflichtung zukünftig vorenthalten werden sollen.

Soweit in der Gesetzesbegründung auf den schützenswerten Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung der Finanzverwaltung abgestellt wird, ist das nicht richtig. Der vom BVerfG anerkannte Kernbereich der exekutiven Eigenverantwortung im Bereich des Regierungshan-

delns schützt kein Verwaltungshandeln (BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984 – 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83). Zudem 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 – Az. 7 C 19/15, NVwZ 2017, S. 1621, Rdnr. 13).

Ferner erschließt es sich nicht, warum sachbezogene Diskussionen der Verwaltung, ein freier Meinungs austausch der Beteiligten und eine Atmosphäre der Offenheit nur unter Ausschluss der Öffentlichkeit möglich sein sollen.

Artikel 16: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 7 Buchst. b):

Steuergeheimnis – § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO

Petition:

Die vorgeschlagene Änderung des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO sollte unterbleiben.

Die Änderung des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO soll gewährleisten, dass auch die Statistischen Landesämter zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, verwenden dürfen.

Durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2541) wurde bereits dem Statistischen Bundesamt erlaubt, Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, für die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben zu verwenden (§ 30 Abs. 4 Nr. 2b AO). Eine zusätzliche Aufnahme der Statistischen Landesämter erfolgte damals nicht. In der Gesetzesbegründung (BT-Drs. 18/12611 vom 31. Mai 2017, S. 82) wurde vielmehr ausdrücklich klargestellt, dass die Offenbarung geschützter Daten für andere Statistiken oder wissenschaftliche oder historische Forschungszwecke nicht zulässig ist.

Bereits bei der bisherigen Regelung ist zu kritisieren, dass keine Begrenzung auf die Erstellung und Veröffentlichung von Steuerstatistiken erfolgte. Die in § 3 BStatG aufgeführten gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes gehen weit über diese Anforderungen hinaus. Zudem führt jede Erweiterung der gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes automatisch zu einer weiteren Einschränkung des Steuergeheimnisses.

Mit der avisierten Änderung sollen die Daten des Steuerpflichtigen nun 14 weiteren Landesbehörden zugänglich gemacht werden. Die Einhaltung des Steuergeheimnisses wird damit weiter untergraben. Das Steuergeheimnis ist jedoch ein hohes und schützenswertes Gut und weitere Aushöhlungen sind entschieden abzulehnen.

Zu Nr. 8:

Haftung bei Organschaft – § 73 Satz 2 – neu – AO

Petitur:

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer muss differenziert werden. Während auf Tatbestandsebene die Ausweitung der Regelung zu begrüßen ist, muss zum Abschluss überschießender Tendenzen des § 73 AO, eine Haftungsbegrenzung auf Ermessensebene erfolgen. Der konkrete Verursachungsbeitrag der betroffenen Organgesellschaft muss dabei Berücksichtigung finden.

Die Neuregelung sieht eine Ausweitung der Haftung für Steuern des Organträgers auf nachrangige Organgesellschaften vor. Mit der Einfügung des neuen Satzes 2 soll die vom BFH in seiner Entscheidung vom 31. Mai 2017 (Az. I R 54/15, BStBl. II 2018, S. 54) aufgezeigte Regelungslücke geschlossen werden. Der BFH hatte die Haftung mit Blick auf den Wortlaut des § 73 AO auf das unmittelbare Organschaftsverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft beschränkt. Mit Blick auf den bisherigen Wortlaut des § 73 Satz 1 AO und das genannte Urteil des BFH vom 31. Mai 2017 ist die Klarstellung in § 73 Satz 2 AO konsequent und begrüßenswert.

Der Zweck der Haftungsvorschrift (vgl. BT-Drs. VI/1982, S.120) liegt darin, der Gefährdung des Steueranspruches durch die finanzielle Schwäche des Organträgers entgegenzuwirken. Bei Bestehen einer Organschaft ist nur der Organträger Steuersubjekt. Die von ihm zu zahlende Steuer umfasst somit auch Steuerbeträge, die ohne die Organschaft von der Organgesellschaft geschuldet wären. Die gesamtschuldnerische Haftung auch nachrangiger Organgesellschaften soll diese Gefährdung wirksam kompensieren. Mit der Neuregelung kann zudem Gestaltungen entgegengewirkt werden, die durch Vermögensverlagerungen auf nachrangige Organgesellschaften einen Haftungsentzug vorsehen.

Die Bundessteuerberaterkammer gibt allerdings zu bedenken, dass die gesamtschuldnerische Haftung nach § 73 Satz 2 AO nachrangiger Organgesellschaften eine deutlich überschießende Wirkung erzeugen kann. Wird etwa ein Unternehmen erworben (Sanierungsfall), das zugleich eine Organgesellschaft darstellt, haftet dieses für die Steuern des gesamten Organkreises (vgl. Rüsken in Klein, § 73 Rdnr. 7).

Zu Nr. 10:

Elektronische Kommunikation – § 87a Abs. 1 Satz 3 AO

Petitur:

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist diese Änderung ausdrücklich zu begrüßen. Vor dem Hintergrund, dass die Kommunikation über ELSTER noch nicht vollständig ausgebaut ist, wird eine Übergangs-Lösung benötigt, die die digitale Kommunikation zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen/Steuerberater ermöglicht.

Die Neuregelung ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sachgerecht und aus Praktikabilitätsgründen zu begrüßen. Diese sieht für folgende Ausnahmetatbestände eine unverschlüsselte Übermittlung dem Steuergeheimnis unterliegender Daten durch die Finanzverwaltung vor.

1. Die betroffenen Personen haben eine unverschlüsselte Übermittlung beantragt oder
2. eine verschlüsselte Übermittlung ist nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich.

In beiden Fällen ist weitere Voraussetzung für eine unverschlüsselte Übermittlung, dass alle betroffenen Personen (also nicht nur der Empfänger der Übermittlung, sondern alle Personen, über die der Datensatz personenbezogene Informationen enthält) schriftlich eingewilligt haben.

Nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer ist grundsätzlich eine verschlüsselte Kommunikation vorzuziehen. In der Praxis gibt es jedoch zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen keinen einheitlichen Kommunikationsweg. De-Mail hat sich bei den Bürgern nicht durchgesetzt und einheitliche Verschlüsselungsverfahren werden in der Praxis nicht angewendet. Mit ELSTER soll eine sichere und bei allen Finanzämtern einheitliche Kommunikationsmöglichkeit geschaffen werden. Diese ist jedoch noch nicht vollständig ausgebaut. Das bedeutet, dass derzeit nur in den wenigsten Fällen E-Mails von den Finanzämtern an die Steuerpflichtigen übermittelt werden. Dies kann auch zu zeitlichen Verzögerungen kommen, wenn z. B. einfache Nachfragen der Finanzämter noch per Post übermittelt werden. Daher ist die geplante Änderung sachgerecht und trägt den Belangen der Praxis Rechnung.

Das Verschlüsselungsgebot des § 87a Abs. 1 Satz 3 AO dient der Wahrung des Steuergeheimnisses bei der Datenübermittlung durch eine Finanzbehörde. Dabei kann nicht außer Acht gelassen werden, dass auch § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO eine Offenbarung des Steuergeheimnisses mit Zustimmung des Betroffenen gestattet. Es ist daher folgerichtig, auch Ausnahmen von der verschlüsselten Übermittlung der Daten vorzusehen.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer verstößt diese Regelung auch nicht gegen Datenschutzgrundsätze. Nach einem Urteil des Verwaltungsgerichts Berlin vom 24. Mai 2011 (Az. 1 K 133/10), das seinerzeit noch zum alten Datenschutzrecht ergangen ist, ist ein Verzicht auf Standards der Datensicherheit möglich, da ein Betroffener freiwillig bestimmen kann, wie weit er den Schutz des informationellen Selbstbestimmungsrechts zieht.

Im Übrigen vertreten sowohl die Bundessteuerberaterkammer als auch die Bundesrechtsanwaltskammer die Auffassung, dass der Verzicht auf eine verschlüsselte E-Mail-Kommunikation zwischen Steuerberater/Rechtsanwalt und Mandant möglich ist, ohne gegen die berufrechtliche Pflicht zur Verschwiegenheit zu verstoßen. Dies gilt jedoch nur, wenn der Mandant dem zustimmt. Insofern sind die Regelungen deckungsgleich.

Zu Nr. 11 Buchst. a) Doppelbuchst. bb):

Auskunftspflicht der Beteiligten und anderer Personen – § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 4c AO – neu –

Petitum:

Zur effektiven Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten und -straftaten ist die Bündelung der Ermächtigung zu Kontenabrufersuchen beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu begrüßen. Zur Wahrung der Rechte des Beschuldigten und zur Datenschutzkontrolle fordert die Bundessteuerberaterkammer auch bei Abrufen durch das BZSt den Erhalt der Dokumentations- und Kontrollpflichten des § 24c KWG.

Durch die neue Nr. 4c sollen Kontenabrufe für Steuerfahndungsstellen der Finanzbehörden, die Behörden des Zollfahndungsdienstes und die Hauptzollämter zukünftig durch das BZSt durchgeführt werden. Derzeit werden Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren nach § 93 Abs. 7 AO durch das BZSt durchgeführt, wohingegen Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren nach § 24c KWG durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt werden.

Um eine effektive Verfolgung von Steuerordnungswidrigkeiten und -straftaten zu ermöglichen, ist eine Angleichung der unterschiedlichen Verfahrenswege sinnvoll. Der Finanzverwaltung wird dadurch die Identifikation des Steuerpflichtigen bei Kontenabrufersuchen in Steuerstrafverfahren deutlich vereinfacht.

Die BaFin hatte allerdings bisher eine Kontroll- und Dokumentationspflicht gemäß § 24c KWG zu erfüllen.

„§ 24c KWG

(3) Die Bundesanstalt hat die in den Dateien gespeicherten Daten im automatisierten Verfahren abzurufen und sie an die ersuchende Stelle weiter zu übermitteln. *Die Bundesanstalt prüft die Zulässigkeit der Übermittlung nur, soweit hierzu besonderer Anlass besteht.* Die Verantwortung für die Zulässigkeit der Übermittlung trägt die ersuchende Stelle.

...

(4) Die Bundesanstalt *protokolliert für Zwecke der Datenschutzkontrolle durch die jeweils zuständige Stelle bei jedem Abruf den Zeitpunkt, die bei der Durchführung des Abrufs verwendeten Daten, die abgerufenen Daten, die Person, die den Abruf durchgeführt hat, das Aktenzeichen sowie bei Abrufen auf Ersuchen die ersuchende Stelle und deren Aktenzeichen.* Eine Verwendung der Protokolldaten für andere Zwecke ist unzulässig. Die Protokolldaten sind mindestens 18 Monate aufzubewahren und spätestens nach zwei Jahren zu löschen.“

Diese Kontroll- und Dokumentationspflichten sollten auch bei Abrufen durch das BZSt erhalten bleiben.

Artikel 18: Änderung des Steuerberatungsgesetzes

Zu Nr. 3:

Stellung des Steuerberaters – § 32 Abs. 2 StBerG

Petition:

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Verankerung der Stellung des Steuerberaters als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege im Steuerberatungsgesetz. Die bisherige Reihenfolge der Regelungen zur Ausübung eines freien Berufs und der Abgrenzung zum Gewerbe sollte aber beibehalten werden.

Die Bundessteuerberaterkammer stimmt den vorgesehenen Änderungen des Steuerberatungsgesetzes grundsätzlich zu. Insbesondere begrüßt sie, dass – wie von der Bundessteuerberaterkammer vorgeschlagen – die Stellung des Steuerberaters als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege erstmals im Steuerberatungsgesetz verankert werden soll. Damit wird insoweit eine Gleichstellung mit den Rechtsanwälten vorgenommen, deren Status als Organ der Rechtspflege schon bisher in der Bundesrechtsanwaltsordnung geregelt ist. Allerdings wird angeregt, es hinsichtlich der Regelungen, dass der Steuerberater kein Gewerbe ausübt und es sich bei diesem um einen freien Beruf handelt, bei der bisherigen Reihenfolge zu belassen. Die Aussage, dass die Tätigkeit von Steuerberatern kein Gewerbe ist, erfolgt ganz bewusst in Abgrenzung zu ihrer Stellung als Angehörige eines freien Berufs. Beide Regelungen sollten daher wie bisher unmittelbar hintereinander stehen. Die Bundessteuerberaterkammer schlägt dementsprechend vor, § 32 Abs. 2 StBerG wie folgt zu fassen:

„(2) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte sind ein unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege. Sie üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe. Steuerberater und Steuerbevollmächtigte bedürfen der Bestellung.“

Zu Nr. 11:

Ehrenamtliche Tätigkeit des Vorstandes – § 77b StBerG

Petition:

Das Inkrafttreten des § 77b Satz 3 StBerG sollte auf den 1. Januar 2020 verschoben werden. Es sollte darüber hinaus klargestellt werden, dass es ausreichend ist, wenn der Beschluss über die Richtlinien auf der nächsten auf das Inkrafttreten folgenden Mitgliederversammlung gefasst wird.

Der neu eingefügte § 77b Satz 3 StBerG bestimmt, dass die Richtlinien für die Aufwandsentschädigung und die Reisekostenvergütungen von der Mitgliederversammlung der Steuerberaterkammer beschlossen werden. Die Umsetzung dieser Vorgabe führt bei solchen Steuerberaterkammern, bei denen eine Beschlussfassung bisher nicht in der Kammerversammlung erfolgt ist, sondern durch ein anderes Organ wie etwa einem von der Kammerversammlung gewählten Beirat, zu einem erheblichen organisatorischen Aufwand, der einen gewissen zeit-

lichen Vorlauf erfordert. Denn bei diesen Steuerberaterkammern bedarf es auch einer entsprechenden Änderung der Kammersatzung. Die Bundessteuerberaterkammer spricht sich daher dafür aus, für das Inkrafttreten des § 77b Satz 3 StBerG eine Übergangsregelung vorzusehen, die bestimmt, dass die Änderung erst zum 1. Januar 2020 in Kraft tritt.

Zudem bestehen Unklarheiten, ob in dem Fall, dass die nächste reguläre Kammerversammlung erst nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Gesetzesänderung (ggf. einige Monate später) stattfindet, die Beschlussfassung durch die Kammerversammlung unmittelbar nach dem Inkrafttreten erfolgen muss und daher ggf. eine außerplanmäßige Kammerversammlung durchzuführen ist. Wir verstehen zwar die Regelung so, dass es ausreicht, wenn die Richtlinien auf der nächsten auf das Inkrafttreten folgenden Kammerversammlung beschlossen wird. Um für die erforderliche Rechtsicherheit zu sorgen, sollte dies in der Vorschrift aber gesetzlich klargestellt werden. Wir schlagen daher vor, § 77b StBerG um folgenden weiteren Satz 4 zu ergänzen:

„Es ist ausreichend, wenn der Beschluss über die Richtlinien auf der nächsten auf das Inkrafttreten folgenden Mitgliederversammlung gefasst wird.“

Zu Nr. 14:

Steuerberaterverzeichnis – § 86b StBerG

Petitum:

Neben der Ergänzung des Steuerberaterverzeichnisses ist eine flankierende Ergänzung des Berufsregisters vorzusehen. Dazu wäre § 46 Nr. 1 DVStB anzupassen.

In Ziff. 14 wird eine Ergänzung des Steuerberaterverzeichnisses vorgeschlagen (§ 86b Abs. 2 Nr. 1 StBerG). Grundsätzlich stimmt die Bundessteuerberaterkammer dieser Erweiterung zu, da damit auch eine Harmonisierung mit dem Berufsrecht der Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer erfolgt (§ 31 Abs. 3 Nr. 7 und 8 BRAO, § 38 Nr. 1 Buchst. I) WPO). Das Steuerberaterverzeichnis beruht aber auf den im Berufsregister gespeicherten Daten. Nach § 86b Abs. 1 Satz 3 StBerG geben die Steuerberaterkammern die im Berufsregister gespeicherten Daten im automatisierten Verfahren in das Steuerberaterverzeichnis ein. Die Bundessteuerberaterkammer selbst hat keinen Zugriff auf diese Daten.

Erforderlich ist daher auch eine entsprechende Ergänzung des Berufsregisters. Die Bundessteuerberaterkammer schlägt vor, hierzu § 46 Nr. 1 DVStB wie folgt zu ändern:

a) § 46 Nr. 1 Buchst. h) DVStB wird wie folgt neu gefasst:

„h) bestehende Berufs- oder Vertretungsverbote im Sinne von § 90 Absatz 1 Nummer 4 des Gesetzes oder § 134 des Gesetzes sowie bestehende, sofort vollziehbare Rücknahmen und Widerrufe der Bestellung,“

b) Es wird folgender § 46 Nr. 1 Buchst. i) DVStB neu eingefügt:

- „i) Bestellung eines Vertreters, Praxisabwicklers oder Praxistrehänders unter Angabe von Familiennamen, Vorname oder Vornamen und Anschrift des Vertreters, Praxisabwicklers oder Praxistrehänders.“

Weitere Anmerkung

Petitum:

Die von der Bundessteuerberaterkammer angeregte Änderung des § 11 StBerG sollte noch in den vorliegenden Gesetzentwurf aufgenommen werden.

Wir bedauern, dass die von der Bundessteuerberaterkammer mit Schreiben vom 1. April 2019 vorgeschlagene Neufassung des § 11 StBerG noch keinen Eingang in den vorliegenden Gesetzentwurf gefunden hat. Aufgrund der bestehenden Rechtsunsicherheit für die Berufstätigen, ob sie eine Vereinbarung zur Auftragsverarbeitung auch im Bereich der Lohn- und Gehaltsabrechnung abschließen müssen bzw. bei Abschluss einer solchen Vereinbarung aufgrund der Weisungsabhängigkeit gegen die Pflicht zur unabhängigen und eigenverantwortlichen Berufsausübung verstoßen, besteht aus unserer Sicht dringender Handlungsbedarf. Wir bitten Sie daher, eine entsprechende Änderung des § 11 StBerG noch in den Regierungsentwurf aufzunehmen.

Artikel 19: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Zu Nr. 1 Buchst. a):

Absenkung der bisherigen 95 %-Grenze auf 90 % – § 1 Abs. 2a, 2b – neu –, 3 und 3a GrEStG

Petitum:

Von einer Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % sollte abgesehen werden, da sich der hierdurch intendierte Normzweck nur unzureichend erreichen lässt. Stattdessen könnten spezifische Missbrauchsnormen erwogen werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die mit dem Gesetzentwurf herbeizuführende Absenkung der Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % in den Ergänzungstatbeständen Gestaltungsspielräume verengen und damit die missbräuchliche Vermeidung der Steuer einschränken. Die Beteiligungsschwelle von 90 % soll für die drei bestehenden Ersatztatbestände (§ 1 Abs. 2a, 3 und 3a GrEStG) und für den neuen § 1 Abs. 2b GrEStG gelten.

Bereits die Einfügung des Erwerbs von zunächst 100 % und später 95 % der Anteile in die Grunderwerbsteuer auslösenden Tatbestände war insoweit problematisch, als das Grunderwerbsteuerrecht an den zivilrechtlichen Erwerb eines Grundstücks anknüpft und im Falle eines Share-Deals zwar das Eigentum an den Anteilen der Gesellschaft übergeht, der Eigentü-

mer des Grundstücks jedoch unverändert die bestehende Gesellschaft bleibt. Die derzeitige Quote von 95 % lässt sich verfassungsrechtlich noch dadurch rechtfertigen, dass hierbei Umgehungsgestaltungen unterbunden werden, bei denen sog. „Zwerganteile“ zurückbehalten werden. Es wird dabei typisierend unterstellt, dass derjenige, der 95 % der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft hält, immer noch eine dem Eigentum am ganzen Grundstück vergleichbare Vermögensposition innehat.

Allerdings ist die jetzt avisierte Beteiligungsschwelle von 90 % problematisch; denn das Verbleiben von bis zu 10 % der Anteile in den Händen anderer Personen, lässt sich kaum mehr mit dem Rückbehalt eines Zwerganteils begründen, sodass die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit dem Alleineigentum als nicht mehr gegeben erscheint. Zudem kann es auch zu Vollzugsproblemen kommen, weil möglicherweise steuerpflichtige Share-Deals von den Vertragsparteien nicht gemeldet werden und eine Überprüfung der gewählten Strukturen nicht stattfindet.

Aufgrund dessen könnte die Absenkung auf 90 % eine Überschreitung der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis darstellen. Denn einen Anteilserwerb in Höhe von 90 % mit dem zivilrechtlichen Erwerb eines Grundstücks gleichzustellen, lässt sich sachlich kaum mehr rechtfertigen. Hierbei gilt es auch zu beachten, dass sich die Grundsteuer nach dem vollen Grundbesitzwert des Grundstücks bemisst (§ 8 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 GrEStG). Ein Delta von 10 % ist u. E. sowohl in rechtlicher als auch wirtschaftlicher Hinsicht eine sehr erhebliche Differenz. Auch die im Schrifttum teilweise herangezogene Begründung der bisherigen 95 %-Grenze durch die Möglichkeit des aktienrechtlichen Squeeze-out nach § 327a AktG kann hier nicht mehr angeführt werden. Möglicherweise wandelt sich der Charakter der Grunderwerbsteuer durch die Änderungen hin zu einer Kapitalverkehrsteuer, die aber nach geltendem Gemeinschaftsrecht (2008/7/EG) nicht durch einen Mitgliedstaat allein neu oder wieder eingeführt werden dürfte. Ferner läge die Verwaltungs- und Ertragskompetenz gemäß Art. 106 Abs. 1 Nr. 4 GG beim Bund und nicht bei den Ländern.

Das Ziel der Verhinderung von legalen, jedoch unerwünschten, dem jeweiligen Gesetzeszweck zuwiderlaufenden Steuergestaltungen ist grundsätzlich ein legitimer Zweck, der Ungleichbehandlungen i. S. v. Art. 3 Abs. 1 GG rechtfertigen kann. Eine Absenkung der 95 %-Grenze auf 90 % ist allerdings nicht effektiv, da dieselben Umgehungsmodelle wie bisher mit leichter Modifizierung angewandt werden können. Dadurch wird die Nutzung des Share-Deals zwar komplizierter und teurer. Insbesondere bei hohen Transaktionsvolumina – also genau den eigentlich anvisierten großen Immobilien-Share-Deals – wird sich der Einsatz von Umgehungsmodellen aber weiterhin lohnen. Die Reduzierung der Beteiligungsschwelle verschärft die Ungleichbehandlung von kleinen Investoren und Großinvestoren damit sogar noch zusätzlich. Denn Großinvestoren können Share-Deals weiterhin als Gestaltung nutzen, während diese für kleinere Transaktionen unattraktiver werden. Ein wirklicher Rückgang der Share-Deals als Gestaltungsinstrument dürfte erst bei deutlich niedrigeren Beteiligungsgrenzen eintreten. Die Länder haben diesbezüglich Grenzen von 50 % und 75 % diskutiert. Dies ist allerdings als verfassungsrechtlich problematisch anzusehen, wobei auch europarechtliche Rest-

riktionen zu berücksichtigen wären. Zumindest dürfte dann nicht mehr der volle Grundbesitzwert besteuert werden.

Zu Nr. 1:

Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre – § 1 Abs. 2a und 2b – neu – GrEStG

Petitum:

Nach unserer Auffassung sollten die Fristen beibehalten werden; allenfalls eine einheitliche (nicht zwischen 10 und 15 Jahren differenzierende) Erhöhung auf ein moderates Maß (z. B. auf 7 Jahre) wäre zu vertreten.

Die Verlängerung der Frist von 5 auf 10 Jahre (§ 1 Abs. 2a und 2b – neu – GrEStG) soll – zusammen mit der Absenkung der Beteiligungsgrenze – der Missbrauchsverhinderung und Vermeidung von Steuerausfällen dienen.

Eine Frist von 10 Jahren ist unter dem Aspekt der Bekämpfung von Steuergestaltungen kritisch zu sehen. Aufgrund der Kurzlebigkeit gesellschaftsrechtlicher Strukturen und des ständigen Anpassungsbedarfs im Wirtschaftsleben sind 10 oder mehr Jahre umfassende Steuerplanungen nicht realitätsgerecht. Um auf veränderte Rahmenbedingungen reagieren zu können, benötigen Unternehmen Handlungsfreiheit. Eine 10-jährige Frist zementiert jedoch eine unternehmerisch getroffene Entscheidung aufgrund der latent drohenden Grunderwerbsteuerbelastung und beschränkt dessen autonome Reaktionsmöglichkeiten. Ferner gilt es zu bedenken, dass die Unternehmen die unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungsketten für diesen Zeitraum „managen“ müssen; der Verwaltungsaufwand für die Unternehmen und auch die Verwaltung würde somit erheblich gesteigert; dies wäre kontraproduktiv zu der begrüßenswerten Absicht der Entbürokratisierung.

Gehen innerhalb von 10 Jahren mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter über, fällt Grunderwerbsteuer auf den gesamten Grundbesitz der Gesellschaft an („Fallbeileffekt“). Dies ist insbesondere deshalb kritisch zu sehen, weil § 1 Abs. 2a und der neue Abs. 2b GrEStG auch Transaktionen erfassen, die rein konzeptionell nicht der Vermeidung von Grunderwerbsteuer dienen. Dies gilt insbesondere für den Erwerb von mindestens 90 % der Anteile an grundbesitzenden Gesellschaften durch eine Vielzahl unabhängiger Erwerber. Nicht „missbräuchlich“ ist typischerweise auch der Verkauf von Gesellschaften, deren Vermögen nur zu einem überschaubaren Anteil aus Grundvermögen besteht. Bereits innerhalb der bisher geltenden 5-Jahres-Frist erscheint die generelle Annahme eines Missbrauchs als schwer zu rechtfertigen. Dies gilt für die 10-Jahres-Frist erst recht.

Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass die in der Praxis zu beobachtenden Fälle von Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter wie auch Anteilsübertragungen an grundbesitzenden Personengesellschaften regelmäßig außersteuerlich motiviert sind und gerade nicht zum Zweck der Umgehung von Grunderwerbsteuer erfolgen. Insbesondere die sachgerechten Steuerbefreiungen der §§ 5, 6 GrEStG würden durch die Verlänge-

rung der Fristen stark ausgehöhlt und wirtschaftlich erforderliche Übertragungen von Grundstücken zwischen Gesellschaft und Gesellschafter unter Umständen mit Grunderwerbsteuer belastet. Im Ergebnis müssten Übertragungen von Grundstücken und Gesellschafterwechsel künftig unter Beachtung der weiteren Entwicklungen in den folgenden 10 Jahren – und nach § 6 Abs. 4 GrEStG sogar 15 Jahren – erfolgen. Dies behindert auch den Generationswechsel von mittelständischen (Familien-)Betrieben in der Rechtsform einer Personengesellschaft, bei denen nach einer Veräußerung einer Mehrheitsbeteiligung der bisherige Inhaber regelmäßig nur für einen Übergangszeitraum als Minderheitsgesellschafter im Unternehmen verbleibt.

Der mit dem Reformansatz intendierte Missbrauchsverhinderungszweck ist zwar grundsätzlich erkennbar und die erwogene Anpassung würde die vom Gesetzgeber nicht erwünschte Gestaltung – vorbehaltlich etwaiger Ausweichreaktionen – prinzipiell mit erfassen, ihre Wirkung wäre aber gleichwohl wenig zielgenau und überschießend.

Zu Nr. 1 Buchst. b):

Neuer Ergänzungstatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften – § 1 Abs. 2b – neu – GrEStG

Petitum:

Einerseits werden die Anforderungen an typisierende Missbrauchsverhinderungsnormen möglicherweise nicht hinreichend erfüllt, wonach sich die gesetzliche Typisierung am typischen Fall orientieren muss. Zum anderen könnte die vorgeschlagene Regelung eines § 1 Abs. 2b GrEStG mit einem strukturellen Vollzugsdefizit einhergehen und verfassungswidrig sein. Aufgrund dessen ist von einer Einführung eines Ergänzungstatbestandes auf Kapitalgesellschaften nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer abzuraten. Problematisch ist – neben der mangelnden Wirksamkeit – auch die fehlende Zielgenauigkeit, da die Reformansätze deutlich über das Ziel der Missbrauchsverhinderung hinauschießen. Es sollte zumindest die Einführung einer sog. Börsenklausel geprüft werden.

Die neue Vorschrift des § 1 Abs. 2b GrEStG soll aus Gründen der Missbrauchsverhinderung – unter den gleichen Voraussetzungen wie § 1 Abs. 2a GrEStG für den Gesellschafterwechsel an Personengesellschaften – den Anteilseignerwechsel an Kapitalgesellschaften mit inländischem Grundbesitz in Höhe von mindestens 90 % innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren erfassen.

Mit § 1 Abs. 2b GrEStG wird ein neuer Ergänzungstatbestand geschaffen. Für Kapitalgesellschaften wird dies bedeuten, dass sie zukünftig neben der Anteilsvereinigung auch die Anteilsveräußerung von Anteilen an ihnen selbst fortwährend überwachen müssen. Dies über einen Zeitraum von 10 Jahren zu gewährleisten, stellt nicht nur einen enormen Verwaltungsmehraufwand für die Unternehmen dar, sondern dürfte in der Praxis in einer Vielzahl von Fällen faktisch unmöglich sein. Da keine – dem Gesetzeszweck folgende – Eingrenzung auf reine Immobiliengesellschaften vorgesehen ist, sind Probleme für sämtliche Branchen zu befürchten. Dabei wäre jedes Unternehmen, auch abseits des reinen Immobilienunternehmens,

mit z. B. nur einer Verwaltungsimmobilie oder einem Produktionsstandort von der drastisch verschärfenden Neuregelung betroffen.

Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ist hierbei besonders problematisch, dass bei dieser Regelung nicht vorausgesetzt wird, dass ein einzelner Erwerber einen beherrschenden Einfluss über die grundbesitzende Gesellschaft oder überhaupt eine nennenswerte Beteiligung erlangt; auch wenn viele kleine Anteile an beliebig viele Erwerber übergehen, werden diese über 10 Jahre summiert, bis ggf. der (neue) Mindestprozentsatz von 90 % erreicht ist. Eine Vielzahl börsennotierter Unternehmen verfügt über keinen stabilen Ankeraktionär, der über mindestens 10 Jahre, einen Anteil von mehr als 10 % des Gesellschaftervermögens hält. Die Grunderwerbsteuer würde dann bei einem Umschlag des Aktienbestandes von 90 % entstehen. Die größten börsennotierten deutschen Unternehmen müssten demnach durchschnittlich alle 1,2 Jahre (!!!) die Steuer an den Fiskus entrichten. Eine derartige Substanzbesteuerung wäre nicht zu rechtfertigen. Denn grundsätzlich hat der Erwerb von Aktien börsennotierter Kapitalgesellschaften keinesfalls eine missbräuchliche Gestaltungsintention hinsichtlich der Grunderwerbsteuer. Die mit den Aktien erwirtschafteten Erträge dienen in der Regel dem langfristigen Vermögensaufbau respektive der Altersvorsorge.

Für eine sich über einen Zeitraum von bis zu 10 Jahren erstreckende Übertragung von mindestens 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft auf bisher nicht Beteiligte, kann es eine Vielzahl an Gründen geben, die nicht regelmäßig (sondern nur ausnahmsweise) in der Vermeidung von Grunderwerbsteuer liegen. Der Gesetzgeber erfasst mithin keinen typischen Missbrauchsfall als Ausgangspunkt für eine generalisierende Missbrauchsvermeidungsregelung. Vielmehr nimmt er eine abstrakte Missbrauchsgefahr zum Anlass, um einen vom typischen Fall losgelösten und über diesen weit hinausgehenden neuen Grunderwerbsteuer-(Ersatz-)Tatbestand zu implementieren. Ein ähnliches Vorgehen hat der Gesetzgeber beim Ersatz der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG durch einen neuen § 8c KStG gewählt. Die Erfahrungen mit dieser Norm sprechen eher gegen einen solchen Ansatz.

Da die Einfügung des neuen § 1 Abs. 2b GrEStG auch wirtschaftlich sinnvolle Anteilsübertragungen tangieren würde, wie etwa den Verkauf einer Gesellschaft an eine Erwerbergruppe oder Übertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Nachfolge bei Familienunternehmen bei zeitgleicher Einbindung weiterer Investoren, hätte die Regelung einen Anwendungsbereich, der weit über die intendierte Missbrauchsvermeidung hinausgeht. Die Norm wäre insoweit nur schwer als verfassungskonforme Missbrauchsvermeidungsnorm zu rechtfertigen. Schließlich darf eine gesetzliche Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss sich realitätsgerecht am typischen Missbrauchsfall orientieren.

Bereits die für Personengesellschaften bestehende Regelung des § 1 Abs. 2a GrEStG erscheint gleichheitsrechtlich insoweit problematisch, als sie keine hinreichende Missbrauchstypisierung erkennen lässt. Bei Ausdehnung des Tatbestands auf Kapitalgesellschaften gilt dies in verschärftem Maße, weil diese hinsichtlich der rechtlichen Struktur noch stärker von ihren Gesellschaftern verselbständigt sind und auch im Grunderwerbsteuerrecht aufgrund der Nichtanwendbarkeit der §§ 5 und 6 GrEStG einer weitergehenden Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterosphäre unterliegen. Durch den neuen § 1 Abs. 2b GrEStG wird

insoweit nur scheinbar eine Gleichbehandlung von grundbesitzenden Personen- und Kapitalgesellschaften herbeigeführt. Tatsächlich werden grundbesitzende Kapitalgesellschaften jedoch hierdurch stärker belastet, weil die auf Personengesellschaften anwendbaren personenbezogenen Vergünstigungen bei Kapitalgesellschaften keine Anwendung finden.

Durch die – auch wortlautgetreue – Übernahme des § 1 Abs. 2a GrEStG für Kapitalgesellschaften werden auch dessen Auslegungs- und Anwendungsprobleme in die Besteuerung der Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 1b GrEStG unmittelbar importiert. So ist beispielsweise nicht geklärt, was ein mittelbar „neuer Gesellschafter“ nach § 1 Abs. 2a Satz 4 GrEStG ist, im Verhältnis zu welcher Gesellschaft es dies zu prüfen gilt und welcher Beobachtungszeitraum hierbei gelten soll. Weitere Problembereiche und Rechtsunsicherheiten im Lichte des § 1 Abs. 2a GrEStG sind diverse Fragestellungen zur Behandlung von mittelbaren Gesellschafterwechseln, zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise und zum Formwechsel, die nun ebenfalls in § 1 Abs. 2b GrEStG Einzug erhalten werden.

Zudem droht bei börsengehandelten Anteilen ein strukturelles Vollzugsdefizit. Hierbei ist problematisch, dass börsennotierte Unternehmen unterhalb der wertpapierhandelsrechtlichen Meldeschwellen nach § 33 WpHG, deren niedrigster Schwellenwert einen Stimmrechtsanteil von 3 % vorsieht, regelmäßig keinerlei Kenntnis von einem relevanten Gesellschafterwechsel erlangen. Anders als bei GmbH-Anteilen gibt es bei in Globalurkunden verbrieften Anteilen keine tatsächlich individualisierten Übertragungen. Infolge der unterschiedlichen Handelsebenen bis hin zum internalisierten Handel, unterschiedlichen Börsenplätzen und Verwahrern bzw. Clearinghäusern gibt es keine Transparenz bezüglich des Übertragungsvolumens über den 10-Jahres-Zeitraum. Der Gesetzgeber würde letztlich in Kauf nehmen, dass ein weltweiter gleichmäßiger Vollzug von § 1 Abs. 2b GrEStG für deutsche Finanzbehörden nicht möglich wäre. Das strukturelle Vollzugsdefizit resultiert in diesem Fall auch daraus, dass Steuer-schuldnerin die Kapitalgesellschaft selbst ist, die Grunderwerbsteuerentstehung hingegen durch von anderen Rechtssubjekten vorgenommenen Anteilsübertragungen ausgelöst würde. Dadurch resultieren auch überbordende steuerstrafrechtliche Risiken für Geschäftsführer und Vorstände. Die negativen Auswirkungen durch einen Ergänzungstatbestand für Kapitalgesellschaften gehen weit über das (nachvollziehbare) Ziel der Eindämmung von Share-Deal-Gestaltungen hinaus.

Da auch Kleinstübertragungen zu einer Überschreitung der maßgeblichen Beteiligungshöhe und damit zum Auslösen der Grunderwerbsteuer führen können, wird somit eine steuerliche Verpflichtung begründet, zu deren Erfüllung ein – effektives – rechtliches Instrumentarium fehlt. Insofern entstehen hierbei insoweit verfassungsrechtliche Bedenken, als das Unternehmen diese steuerlichen Pflichten mangels Kenntnis einerseits tatsächlich nicht leisten kann und andererseits vergleichbare und bekannte Transaktionen besteuert werden. Denn in der Praxis sind Aktionärsstrukturen aufgrund der Gegebenheiten des Aktienhandels in ihrem Bestandswechsel meistens nicht einmal auf dieser ersten Ebene für die Aktiengesellschaft selbst nachvollziehbar. Diese Problematik erhöht sich natürlich bei Wechseln oberhalb der unmittelbaren Beteiligungsebene. So sind Anteile an Immobilien- und produzierenden Unternehmen regelmäßig auch in der Hand von in- oder ausländischen Fonds. Mittelbare Veränderungen der Beteiligungsstruktur bei Fonds (also somit die Entwicklung des Anteilsscheinbesitzes)

nachhalten zu können, ist faktisch unmöglich. Insofern stellt sich auch in diesem Zusammenhang die verfassungsrechtliche Frage nach einem strukturellen Vollzugsdefizit. Besonders misslich, weil unrealistisch, ist die Anforderung, dass ein solcher Grunderwerbsteuer auslösender Sachverhalt innerhalb von lediglich 14 Tagen zu melden ist. Dies dürfte sich – soweit überhaupt bekannt geworden – in der Praxis als äußerst schwierig erweisen.

Zu Nr. 4:
Konzernklausel – § 6a GrEStG

Petitum:

Die Konzernklausel des § 6a GrEStG muss in ihrem Anwendungsbereich ausgeweitet werden. Die Abhängigkeitsvoraussetzungen müssen deutlich abgesenkt und die Vor- und Nachbehaltensfristen auf Missbrauchsfälle reduziert werden.

Die Grunderwerbsteuer behindert letztlich wirtschaftlich erforderliche und sinnvolle Unternehmensumstrukturierungen, da Unternehmen regelmäßig über Grundvermögen verfügen, das bei einer Umstrukturierung potenziell Grunderwerbsteuer auslösen kann. Dies resultiert nicht zuletzt aufgrund der zahlreichen Ergänzungstatbestände. Im internationalen Vergleich stellt dies einen Wettbewerbsnachteil für den Standort Deutschland dar. Die praktische Relevanz dieser Problematik hat in den letzten Jahren durch die drastisch ansteigenden Grunderwerbsteuersätze zugenommen. Um Umstrukturierungen zu erleichtern, wurde zwar in der Vergangenheit die Konzernklausel nach § 6a GrEStG geschaffen. Diese erweist sich aufgrund der nur schwer erfüllbaren Voraussetzungen und des beschränkten Anwendungsbereichs allerdings als nur wenig hilfreich und kaum praktikabel.

Die Wirkung der Grunderwerbsteuer als Umstrukturierungsbremse würde sich verstärken, wenn Anteilsübergänge aufgrund der vorgesehenen Maßnahmen gegen Share-Deal-Gestaltungen in noch umfangreicherem Maße der Grunderwerbsteuer unterworfen werden. Insoweit sollte sich der Gesetzgeber auch der Konzernklausel annehmen, um die zu weit gehenden Wirkungen der Grunderwerbsteuerpflicht von Anteilstransaktionen einzuengen. Handlungsbedarf besteht bereits hinsichtlich der Definition grunderwerbsteuerfreier Vorgänge. Die Konzernklausel begünstigt nur bestimmte Umstrukturierungen. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, um nicht nachvollziehbare Ungleichbehandlungen zu vermeiden und das mit der Einführung des § 6a GrEStG vom Gesetzgeber intendierte Ziel der krisenfesten, planungssicheren und mittelstandsfreundlichen Ausgestaltung zu berücksichtigen. Zudem 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. Zumindest müsste die Beteiligungsquote von 95 % auf 90 % herabgesenkt werden, da zumindest diese zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirkende Angleichung aufgrund des Folgerichtigkeitsgebots nach unserer Auffassung zwingend erfolgen müsste, da die Beherrschungsquote des § 6a Satz 4 GrEStG mit der Zurechnungsposition des § 1 Abs. 3 GrEStG systematisch korrespondiert. Dies gilt umso mehr, als die Bundesre-

gierung im Jahr 2018 im Beihilfeverfahren vor dem EuGH (EuGH vom 19. Dezember 2018 – Rs. C-374/17, A-Brauerei, Rdnr. 45 ff.) noch damit argumentiert hatte, dass die 95 %-Schwelle des § 6a GrEStG mit den 95 %-Schwellen in den Steuertatbeständen systematisch korrespondiere und dadurch gerade eine systemwidrige „Doppelbesteuerung“ vermieden werde.

Stark einengend wirkt darüber hinaus die Anforderung, dass das Beteiligungsverhältnis zwischen den an der Umstrukturierung beteiligten Rechtsträgern 5 Jahre vor und 5 Jahre nach der Umstrukturierung, also mithin über einen Zeitraum von 10 Jahren, bestehen muss. Die Vor- und Nachbehaltensfristen sollen unerwünschte Gestaltungen zur Ausnutzung der Konzernklausel vorbeugen. Die Fristen sind nach unserer Auffassung allerdings zu lang. Sinnvolle Umstrukturierungen von Unternehmen werden hierdurch verzögert und es werden Fälle erfasst, in denen überhaupt kein Missbrauch vorliegt.

Weitere Anregungen

Einkommensteuer-/Körperschaftsteuergesetz

Anpassung der Abschreibungsregelungen

Die letzte Reform der AfA-Tabellen liegt ein Vierteljahrhundert zurück. Vor dem Hintergrund der gerade im Zusammenhang mit der Digitalisierung immer kürzer werdenden Produktions- und Innovationszyklen ist eine Überprüfung der Tabellen und eine Verkürzung der Abschreibungszeiträume bei zahlreichen technologienahen Wirtschaftsgütern angezeigt.

Zu begrüßen ist, dass die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter ab 2018 von 410,00 € auf 800,00 € angehoben wurde. Um nur einen Ausgleich der Inflation zu gewährleisten, wäre eine Anhebung auf 1.000,00 € erforderlich gewesen. Es wäre wünschenswert, diesen Betrag nun in einem zweiten Schritt festzuschreiben. Soll der Sammelposten beibehalten werden, müsste die Grenze hier ebenfalls spürbar angehoben werden. Außerdem sollte der Abschreibungszeitraum für den Sammelposten von 5 auf 3 Jahre gesenkt werden.

Verbesserungen bei der Begünstigung nicht entnommener Gewinne für Personenunternehmen

Nach der Einführung einer Thesaurierungsbegünstigung für Personenunternehmen nach § 34a EStG durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde in der Folge festgestellt, dass die Vorschrift im Wesentlichen nur von sehr großen ertragstarken Personengesellschaften angewendet wird, die Gewinne über längere Zeiträume im Unternehmen belassen können, bei denen die Gesellschafter also nicht auf Entnahmen aus dem Unternehmen angewiesen sind. Um die Anwendung von § 34a EStG für eine größere Anzahl von Unternehmen attraktiv zu machen, sollte entweder der Thesaurierungssatz oder der Nachversteuersatz abgesenkt oder die Nachversteuerung mit dem individuellen Steuersatz durchgeführt werden, ggf. auch als Optionslösung. Außerdem dürften Entnahmen für Einkommen- oder Gewerbesteuerzwecke nicht zu einer Nachversteuerung führen.

Verluste beim Anteilseignerwechsel

Nach dem Urteil des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG hat sich der Gesetzgeber mit einer „minimalinvasiven“ Korrektur durch die Abschaffung dieses Satzes begnügt. Auch zu § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG steht eine Entscheidung an. Die Regelungen zum Verfall von Verlusten sollten grundsätzlich überarbeitet und wie in der Vergangenheit wieder auf Missbrauchsfälle beschränkt werden.

Annäherung der steuerrechtlich festgeschriebenen Zinssätze an das Marktzinnsniveau

In verschiedenen Steuergesetzen sind Zinssätze festgeschrieben, welche die heutige Niedrigzinssituation nicht mehr zutreffend widerspiegeln und zu Verzerrungen führen. Dies betrifft insbesondere die Abzinsung von Rückstellungen für zukünftige Verpflichtungen mit 5,5 % p. a. oder von Pensionsrückstellungen mit 6 % p. a. sowie auch den Zinssatz von 6 % p. a. für die Nachzahlungszinsen nach § 238 AO. Angesichts der dramatischen Zinsentwicklung in den vergangenen Jahren stellt sich die Frage, ob die Zinshöhe mit dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) und dem Übermaßverbot (Art. 20 Abs. 3 GG) noch im Einklang steht. Hinzu kommt, dass das Niedrigzinsumfeld voraussichtlich noch auf Jahre erhalten bleiben wird, so dass die in den Steuergesetzen festgeschriebenen Zinssätze dringend angepasst werden müssen. Wegen der damit verbundenen Steuerausfälle könnte eine Absenkung der Zinssätze für den Bereich der Pensionsrückstellungen ggf. über einen längeren Übergangszeitraum gestreckt werden.

Umsatzsteuergesetz

Schaffung eines Antrags- bzw. Feststellungsverfahrens bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

Die Rechtsfolgen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft treten in Deutschland – anders als in anderen europäischen Ländern – unabhängig von Kenntnis und Willen der Beteiligten ein, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind. Häufig wird erst im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt, dass eine Organschaft vorliegt oder auch nicht. Die nachträgliche Feststellung hat gravierende finanzielle Folgen für das Unternehmen und führt zu einem erhöhten Ermittlungsaufwand für die Finanzbehörden. Die Einführung eines Antragsverfahren würde viele Probleme beseitigen. Unternehmen würden von einer erheblichen Rechtsunsicherheit befreit und erhielten mehr Planungssicherheit.

Zulassen der Direktverrechnung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Vorsteuererstattungsanspruch

Das Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer wird durch die Zollbehörden und das Erstattungsverfahren der Einfuhrumsatzsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs durch die Finanzbehörden durchgeführt. Für beide Verfahren liegen in Deutschland uneinheitliche Bestimmungen und Fristen vor. Im Regelfall bedeutet dies für viele Unternehmen, dass die Ent-

richtung der Einfuhrumsatzsteuer an die Zollbehörden und die zeitlich nachgelagerte Erstattung durch die Finanzbehörden zu nicht unerheblichen Liquiditätsnachteilen führen. Praktikabler und sachgerechter wäre eine Direktverrechnung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Erstattungsanspruch im Wege des Vorsteuerabzugs. Als Vorbild könnte die in Österreich bzw. anderen Mitgliedstaaten bereits seit über 10 Jahren bestehende gesetzliche Regelung dienen.

Anhebung der Grenze für die Ist-Versteuerung

Einem Unternehmer, dessen Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als 500.000,00 € betragen hat, wird auf Antrag gestattet, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Ist-Versteuerung § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die Bundessteuerberaterkammer fordert diese Grenze auf 600.000,00 € anzuheben.

Dies ist notwendig, weil mit dem ersten Bürokratieentlastungsgesetz die Buchführungsgrenze in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf 600.000,00 € Umsatz im Kalenderjahr angehoben wurde. Damit werden Unternehmen mit einem Umsatz von bis zu 600.000,00 € von der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht und somit von unnötiger Bürokratie befreit. Um die Umsätze im Rahmen der Sollbesteuerung korrekt aufzuzeichnen, bleibt der Bürokratieaufwand für die Umsatzsteuer jedoch erhalten. Die angestrebte Erleichterung durch die Anhebung der Buchführungsgrenze ist damit wirkungslos. Im Ergebnis sollten die Buchführungsgrenze und die Grenze für die Ist-Versteuerung grundsätzlich identisch sein, da anderenfalls die Erleichterungen für kleinere Unternehmen in weiten Teilen ins Leere laufen.

Voranmeldungszeitraum bei Existenzgründern

Grundsätzlich sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich abzugeben. Die Regelung, dass Existenzgründer ihre Umsatzsteuervoranmeldungen 2 Jahre lang monatlich abzugeben haben, belastet Steuerpflichtige zusätzlich, die in der Regel mit den gesetzlichen Anforderungen noch kaum vertraut sind und sich in einer zumeist noch sehr unsicheren wirtschaftlichen Situation befinden. Die überwiegende Mehrzahl der Existenzgründer hat keine betrügerischen Absichten. Daher sollten diese nicht in ihrem Tatendrang durch bürokratische Hemmnisse behindert werden. Paragraf 18 Abs. 2 Satz 4 UStG sollte aus diesen Gründen gestrichen werden.

Grenzen für Kleinunternehmereigenschaft i. S. d. § 19 UStG

Seit Einführung der zurzeit gültigen Grenzen des § 19 UStG (höchstens 17.500,00 € Gesamtumsatz im vorangegangenen und voraussichtlich nicht mehr als 50.000,00 € Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr) sind mehr als 10 Jahre vergangen und Preissteigerungen eingetreten. Der ursprüngliche Gedanke der Vereinfachung in Bagatellfällen, der zu den in § 19 UStG genannten Umsatzgrenzen geführt hatte, sollte erhalten bleiben. Eine Anpassung der Grenzen nach oben würde den Bürokratieaufwand in Deutschland verringern.

Abgabenordnung

Verkürzung der Aufbewahrungsfristen

Die Aufbewahrungsfristen sind so weit wie möglich zu vereinheitlichen und zu verkürzen. Derzeit ergeben sich aus einer Vielzahl von Gesetzen unterschiedliche Aufbewahrungsfristen. Eine grundlegende Systematik ist nicht erkennbar. Die Unübersichtlichkeit der Aufbewahrungspflichten führt in der Praxis oftmals dazu, dass aus Vorsichtsgründen zu viele Unterlagen aufbewahrt werden. Auch die Möglichkeit einer Digitalisierung von Unterlagen schafft hier keine Abhilfe, weil überholte EDV-Systeme aufgehoben und gepflegt werden müssen, um später Daten lesbar zu machen und ggf. in ein neues EDV-System zu migrieren.

Verschiebung der Erstanwendung des Kassengesetzes

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. Der aktuelle Stand des Verfahrens deutet jedoch daraufhin, dass der in Art. 97 § 30 EGAO vorgesehene Erstanwendungszeitpunkt für die Unternehmen nicht zu halten ist. Dem Vernehmen nach sind bisher weder entsprechende elektronische Aufzeichnungssysteme (Kassen) noch Zertifizierungen verfügbar. Zudem ist nicht klargestellt, welche Systeme bauartbedingt aufrüstbar sind und welche Anforderungen dafür gelten werden. Bei über 2 Mio. Kassensystemen in Deutschland ist die praktische Relevanz enorm. Bei den Unternehmen entsteht ein hoher Investitions-, Beratungs- und Umstellungsbedarf. Vor diesem Hintergrund muss der Erstanwendungszeitpunkt dringend verschoben werden.

Korrespondierend dazu, ist eine Verschiebung des Zeitpunktes der Mitteilungspflicht i. S. d. § 146a Abs. 4 AO erforderlich. Das Mitteilungsverfahren sollte aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer digitalisiert werden, da die Mitteilung auf amtlichen Vordrucken nicht mehr zeitgemäß und fehleranfällig wäre und zudem keine automatisierte Plausibilitätsprüfung ermöglichen würde. Eine Papiermeldung lässt sich zudem mit den digitalen Prozessen in der Steuerberaterkanzlei nicht mehr vereinbaren.

Stärkung von Auskunfts- und Informationsrechten des Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung

In den vergangenen Monaten und Jahren wurden zahlreiche steuerliche Abwehrmaßnahmen gegen die Verlagerung von Einkünften und gegen Steuervermeidung, Regelungen zur Erhöhung der (steuerlichen) Transparenz sowie steuerstrafrechtliche Verschärfungen eingeführt. Diese Regelungen sind mit erheblichen administrativen und finanziellen Mehrbelastungen für die Steuerpflichtigen und gleichzeitig mit erhöhten Strafverfolgungsrisiken verbunden. Diesen Belastungen steht jedoch keine adäquate Entlastung der Steuerpflichtigen oder Verbesserung der Leistungen der Finanzverwaltung gegenüber.

Den Steuerpflichtigen (und ihren Steuerberatern) ist als Ausgleich für die erhöhten Informations- und Mitwirkungspflichten von der Finanzverwaltung mehr Planungssicherheit durch Ansprüche gegen die Finanzverwaltung auf Erteilung von (verbindlichen) Auskünften und Zusagen bzw. Absprachen im Vorfeld (anstelle von Verhandlungen bei Außenprüfungen) zuzugestehen.

Keine Einführung von nationalen Anzeigepflichten

Die Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen muss bis zum 31. Dezember 2019 in das nationale Recht umgesetzt werden. Auf die diskutierte Einführung von über die Richtlinie hinausgehenden Anzeigepflichten für nationale Steuergestaltungen ist dabei zu verzichten. Zumindest sollte zuerst geprüft werden, ob die internationalen Meldepflichten handhabbar sind und ob sie tatsächlich zu einem Erkenntnisgewinn für die Finanzverwaltung führen.

Internationales Steuerrecht

Reform des Außensteuergesetzes

Das Außensteuergesetz stammt aus dem Jahr 1972. Es sollte damit erreicht werden, dass der grenzüberschreitend tätige Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt wird, als hätte er den Sachverhalt im Inland verwirklicht. Dies ist heute nicht mehr der Fall. Die Überarbeitung des Gesetzes wird bereits seit Jahren gefordert und diskutiert. Insbesondere muss auch auf die jüngeren Steuersenkungen anderer Staaten reagiert werden, indem die Niedrigbesteuerungsgrenze für die Hinzurechnungsbesteuerung von derzeit noch 25 % deutlich abgesenkt wird. Auch die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung müssen an die Herausforderungen der globalisierten Welt angepasst werden.