

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Burgstr. 28  
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.

Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Breite Str. 29  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

Frau Bettina Stark-Watzinger, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**Per E-Mail:**

**[bettina.stark-watzinger@bundestag.de](mailto:bettina.stark-watzinger@bundestag.de)**

**[finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

11. Oktober 2018

**Stellungnahme der acht Spitzenorganisationen der deutschen Wirtschaft zum Regierungsentwurf eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (vormals Jahressteuergesetz 2018; BT- Drs. 19/4455)**

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

anlässlich der für den 15. Oktober 2018 angesetzten Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages senden wir Ihnen anbei unsere Stellungnahme zum Entwurf der Bundesregierung für ein „Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ehemals Jahressteuergesetz 2018).

Wir begrüßen, dass mit diesem Gesetz nicht nur nötige Anpassungen aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung und notwendige Änderungen im Nachgang zu Gesetzgebungsvorhaben vom Ende der vergangenen Legislaturperiode (vgl. das Betriebsrentenstärkungsgesetz) vorgesehen sind, sondern auch gegen die Defizite bei der Umsatzsteuererhebung im Online-Handel vorgegangen werden soll. Die angedachten Regelungen lassen aber Fragen offen und sind zu weitgehend. Das gilt insbesondere für die Einbeziehung deutscher Marktplatzhändler. Zudem muss darauf geachtet werden, dass die Marktplatzbetreiber die geplanten Regelungen auch umsetzen können.

Darüber hinaus würde mit dem verabschiedeten Gesetz die im Koalitionsvertrag vereinbarte Regelung zur Dienstwagenbesteuerung umgesetzt, die wir im Grundsatz begrüßen, zu welcher wir im Einzelnen einige Punkte mit Verbesserungspotential und Klarstellungsbedarf aufgenommen haben.

Nur halbherzig gelöst sehen wir das Thema der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 8c KStG an. Hier sollte der Gesetzgeber nicht erneut auf das Bundesverfassungsgericht warten, sondern zumindest die verfassungswidrige Regelung für Fälle von Anteilseignerwechseln unterhalb von 50 Prozent auch über das Jahr 2015 hinaus aufheben.

Wir halten es mit Blick auf die sich verändernden wettbewerblichen Rahmenbedingungen zudem für erforderlich, auch grundlegende Maßnahmen zur Stärkung der steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit auf den Weg zu bringen.

Vor diesem Hintergrund möchten wir auch diese Stellungnahme dazu nutzen, um neben den im Einzelnen angeführten Anmerkungen auf die Notwendigkeit für eine über den aktuellen Gesetzentwurf hinausgehende Weiterentwicklung des deutschen Steuerrechts mit Nachdruck hinzuweisen.

Insbesondere vor dem Hintergrund der aktuellen internationalen Steuerdebatte sehen wir deutlichen Nachholbedarf, um die Position der Unternehmen in Deutschland zu stärken und um Beschäftigung und Steuereinnahmen auch in der Zukunft sicherzustellen. Wir halten daher eine Fortführung der Unternehmensteuerreform 2008 noch in der laufenden 19. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages für unverzichtbar.

Neben einem international vergleichbaren Belastungsniveau der Unternehmen sind daher auch strukturelle Reformen des Unternehmensteuerrechts angezeigt. Der Staat nimmt die Wirtschaft zunehmend für die Erfüllung von originär staatlichen Aufgaben in die Pflicht, etwa bei den Abzugsteuern oder neu geschaffenen Meldepflichten. Diese Verpflichtungen sollten zurückgefahren und keine neuen eingeführt werden. Darüber hinaus braucht es eine stete Verbesserung

der Planungs- und Rechtssicherheit sowie eine spürbare Vereinfachung des Steuersystems und vor allem der Besteuerungsverfahren. Erreichbar wären diese Ziele durch folgende zehn Kernmaßnahmen:

- Mit Blick auf den verschärften globalen Steuerwettbewerb sollte die Gesamtsteuerbelastung der in Deutschland tätigen Unternehmen an das international niedrigere Niveau angepasst und dazu die Steuersätze auf ein wettbewerbsfähiges Niveau abgesenkt werden.
- Im Kontext einer zu begrüßenden europäischen Harmonisierung der Bemessungsgrundlagen sollte die deutsche Sonderbelastung aus der Gewerbesteuer reformiert werden. Insbesondere müssen die substanzbesteuernden Elemente bei den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungsvorschriften gänzlich zurückgeführt werden.
- Mit einer überfälligen Reform des Außensteuerrechts sollte zudem die Benachteiligung von Investitionen deutscher Unternehmen im Ausland beendet werden.
- Im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung muss die Behandlung thesaurierter Gewinne der Personengesellschaften praxisgerecht ausgestaltet werden.
- Die Tarifeckwerte der Einkommensteuer müssen strukturell angepasst und der Solidaritätszuschlag aus verfassungsrechtlichen Gründen der Gleichbehandlung für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen und vollständig abgeschafft werden.
- Die steuerlichen Zinssätze bedürfen angesichts der andauernden Niedrigzinsphase einer grundlegenden Reform. Dies gilt auch für den Zinssatz nach § 6a des Einkommensteuergesetzes zur steuerlichen Bewertung von Betriebsrentenverpflichtungen.
- Grundsätzlich bedarf es einer Vereinfachung des Steuersystems und des Besteuerungsverfahrens, um die Unternehmen von unnötigem administrativem Aufwand zu entlasten und ihnen hierdurch mehr finanziellen und personellen Spielraum für Innovationen und Investitionen zu geben. Dadurch würde beispielsweise die Digitalisierung interner Verfahrensabläufe gefördert. Insbesondere die zutreffende Behandlung lohnsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Sachverhalte wird durch immer komplexere Regelungen erschwert und ist für viele Unternehmen in der Praxis kaum noch administrierbar.
- Die Grundsteuer sollte gemäß den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verfassungskonform reformiert werden, ohne dass es zu Mehrbelastungen der Unternehmen kommt. Insbesondere sollten bei der erforderlichen Neuregelung der Bewertung möglichst weitgehend Typisierungen genutzt werden, um das System einfach auszugestalten.
- Zur Schaffung von Investitionsanreizen in Deutschland und zur Stärkung der Innovationskraft Deutschlands ist eine steuerliche Forschungsförderung für alle Unternehmen notwendig. Diese muss als Ergänzung der bewährten direkten Projektförderung verstanden werden, die ebenfalls auszubauen ist. Angesichts des zunehmenden internationalen

Wettbewerbs hinsichtlich der Digitalisierung und des technologischen Fortschritts darf Deutschland nicht den Anschluss verlieren.

- Initiativen zur Sicherstellung gleicher Wettbewerbsbedingungen und zur Gewährleistung einer angemessenen Besteuerung sog. digitaler Geschäftsmodelle sollten international abgestimmt sein und müssen eine Doppelbelastung vermeiden.

Im Übrigen mahnen wir die Umsetzung der Protokollerklärung zum Erbschaftsteuergesetz an. Nur mit einer derartigen gesetzlichen Regelung ist die vom Gesetzgeber intendierte Begünstigung von Familiengesellschaften sinnvoll anwendbar.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Benjamin Koller

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Heiko Schreiber

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr

Dr. Lutz Weber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E.V.

Jochen Bohne

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

**Erläuterungen zu den einzelnen Regelungen des  
 Regierungsentwurfes für ein Gesetz zur „Vermeidung von Umsatzsteuerausfäl-  
 len beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher  
 Vorschriften“ (vormals „Jahressteuergesetz 2018“)**

Inhaltsverzeichnis

I.	Zu Artikel 2: Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes .....	3
	Ausweitung der Anwendung des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum auf die Schweiz.....	3
	Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge.....	4
	Entfallen der Abgabe der Verzichtserklärung .....	7
II.	Zu Artikel 3: Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes .....	8
	Steuerfreie Arbeitgeberleistungen im Bereich der betrieblichen Gesundheitsförderung .....	8
	Gesonderte Merkmale im Rahmen der Rentenbezugsmitteilung .....	10
	Begrenzung der Abstandnahme vom Steuerabzug bei Dividendenerträgen aus der Girosammelverwahrung auf 2/5 bei steuerbegünstigten Anlegern .....	10
	Unbeschränkte Steuerpflicht von Immobiliengesellschaften.....	12
III.	Weitere Änderungsvorschläge zum EStG im Nachgang zum Betriebsrentenstärkungsgesetz.....	13
	Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG bei gemeinsamer Einrichtung nach § 4 TVG .....	13
	Arbeitgeberbegriff .....	13
	Beitragserrstattungen bei Basisrenten .....	14
	Beitragsmeldung bei mittelbarer Zulageberechtigung .....	14
	Textformerfordernis anstatt Schriftform bei Anträgen, Bescheinigungspflichten und Einwilligungen im Zusammenhang mit der Riester-Förderung .....	15
	Besteuerung von Kapitalauszahlungen aus fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen; Anwendung der Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG...	17
	Rentenbezugsmitteilung; Mitteilung des vom BZSt gespeicherten Geburtsdatums .....	21
	Zulagenrückforderung nach Inanspruchnahme eines Altersvorsorge-Eigenheimbetrags ..	22
	Steuerunschädliche Kleinbetragsrentenabfindung .....	23
IV.	Zu Artikel 6: Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes .....	25
	Ausgleichszahlungen im Rahmen einer Organschaft.....	25
	Neuregelung des Verlustabzugs bei Körperschaften .....	27
	Berücksichtigung von Zählerwerben .....	29
V.	Zu Artikel 7: Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes .....	30

Beitragsrückerstattungen .....	30
<b>VI. Zu Artikel 9: Änderung des Umsatzsteuergesetzes .....</b>	<b>32</b>
Gutscheine .....	32
Klarstellung des Begriffs „Instrument“ .....	32
Abgrenzung zum Zahlungsmittel.....	32
Bemessungsgrundlage bei Entgegennahme eines Mehrzweckgutscheins.....	33
Einführung einer Haftung von Betreibern elektronischer Marktplätze .....	34
Haftung .....	35
Aufzeichnungspflichten, Bescheinigungen .....	41
<b>VII. Zu Artikel 12: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes.....</b>	<b>46</b>
<b>VIII. Zu Artikel 13: Änderung des Investmentsteuergesetzes .....</b>	<b>47</b>
Anschaffungskosten und Abschreibungsverbot bei Anwendung der Übergangsregelung auf das neue Investmentsteuerrecht .....	47
Feststellungsverfahren für Zwecke der Anwendung der Übergangsregelung.....	48
<b>IX. Zu Artikel 14: Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes</b>	<b>51</b>
Kostenstruktur.....	51
Jährliche Informationspflicht.....	51
Bußgeldvorschriften .....	53
<b>X. Zu Artikel 15: Weitere Änderung des Altersvorsorgeverträge- Zertifizierungsgesetzes .....</b>	<b>54</b>
<b>XI. Zur Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 372/18 (B)) .....</b>	<b>55</b>

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

### **Nummer 1 Buchstabe a) - § 3 Nr. 26 Satz 1, Nr. 26a Satz 1 EStG-E**

#### **Ausweitung der Anwendung des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum auf die Schweiz**

Aufgrund der EuGH-Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 21.09.2016, Rechtssache C-478/15 [Radgen]) soll mit der Änderung von § 3 Nr. 26, 26a EStG-E auch die nebenberufliche bzw. ehrenamtliche Tätigkeit gefördert werden, wenn sie im Auftrag einer juristischen Person ausgeübt wird, die in der Schweiz belegen ist. Damit stellt das Urteil im Ergebnis die Schweiz mit einem Staat gleich, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) Anwendung findet.

Eine Bezugnahme auf das EWR-Abkommen findet sich jedoch nicht nur in § 3 Nr. 26, 26a EStG, sondern in einer Vielzahl anderer steuerlicher Regelungen. Auf der Grundlage des vorstehenden EuGH-Urteils sollte in all den Fällen, in denen das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, eine Ausweitung auf eine Belegenheit in der Schweiz erfolgen. Beispielhaft zu nennen sind hier § 79 Satz 2 Nr. 2 EStG und § 95 Abs. 1 Nr. 1 EStG für den Bereich der nach §§ 10a, 79 ff. EStG steuerlich geförderten Altersversorgung (Riester). Danach stellt der Verzug des Zulageberechtigten in die Schweiz derzeit nach Auffassung der Finanzverwaltung eine schädliche Verwendung dar. Diese Auffassung ist aufgrund des EuGH-Urteils überholt. Zudem könnte mit einer entsprechenden gesetzlichen Klarstellung über eine Vielzahl von Einsprüchen kundenfreundlich entschieden werden.

#### **Petitum:**

Die steuerlichen Regelungen, in denen das EWR-Abkommen Anwendung findet, sollten auch auf die Schweiz ausgeweitet werden (insbesondere § 95 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

## **Zu Nummer 2**

### **Zu Buchstabe a - § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 und 3**

#### **Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge**

Wir begrüßen die vorgesehene Regelung im Grundsatz, möchten jedoch wir auf folgende Punkte hinweisen, bei denen wir noch Verbesserungspotential bzw. Klarstellungsbedarf erkennen und die im parlamentarischen Verfahren bzw. im Rahmen einer untergesetzlichen Regelung aufgegriffen werden sollten:

#### **1. Einbeziehung der Umsatzsteuer**

Bei der Neuregelung der einkommensteuerlichen Behandlung von Dienstwagen gemäß § 8 Abs. 2 S. 2 ff EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG-E sollten auch die Auswirkungen auf die Umsatzsteuer berücksichtigt werden. Über die Regelung in UStAE 15.23 Abs. 5. wird bereits allgemein klargestellt, dass bestimmte lohnsteuerliche Werte als umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage nicht beanstandet werden. So kann grundsätzlich für umsatzsteuerliche Zwecke auf die nach der Prozentmethode ermittelten lohnsteuerlichen Werte zurückgegriffen werden.

Die pauschale Kürzung des Bruttolistenpreises für Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeuge ist dabei allerdings ausdrücklich nicht für umsatzsteuerliche Zwecke anzuwenden. Dementsprechend wird auch die jetzt geplante pauschale Kürzung des Bruttolistenpreises für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge auf die Hälfte nicht auf die Umsatzsteuer durchschlagen.

Die bereits bei der pauschalen Kürzung des Bruttolistenpreises bei Elektrofahrzeugen in "Abhängigkeit zur Batteriekapazität" bestehende administrative Belastung der Unternehmen wird sich durch die pauschale Reduzierung des Bruttolistenpreises auf die Hälfte durch das Auseinanderfallen der Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer aufgrund der zu erwartenden Vielzahl der Fälle potenzieren.

Üblicherweise erfolgt die Umsatzsteuerung der Dienstwagen durch Auswertung der in der Gehaltsabrechnung zugrunde gelegten Lohnarten zur Erfassung des geldwerten Vorteils durch den Dienstwagen. Diese einfache und vielfach angewendete Praxis kann für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge bei einer Nicht-Berücksichtigung der Umsatzsteuer nicht mehr angewendet werden. Vielmehr muss auf Seiten der Umsatzsteuer eine eigene



Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuerung der Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge gebildet werden.

Eine noch effektivere Förderung der Elektromobilität und gleichzeitig eine organisatorische Entlastung der Unternehmen kann dadurch erreicht werden, dass auch für die Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge für umsatzsteuerliche Zwecke der vom pauschal geminderten Bruttolistenpreis ermittelte lohnsteuerliche geldwerte Vorteil herangezogen werden kann. Dadurch würden zudem Rechtsunsicherheiten und zusätzlicher Aufwand wegen unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen vermieden. Wir plädieren dafür, dass im Abschlussbericht des Finanzausschusses angeregt wird, eine entsprechende Regelung durch eine Anpassung der UStAE 15.23 umzusetzen.

## **2. Begrenzung der Inanspruchnahme des Besteuerungsvorteils auf drei Jahre**

Die Wirtschaft schlägt eine Begrenzung der Inanspruchnahme des Besteuerungsvorteils auf drei Jahre vor. Dadurch wird nicht nur ein kontinuierlicher Markthochlauf gewährleistet, vielmehr stimuliert dies auch den Gebrauchtwagenmarkt für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge und sorgt für eine stetige Flottenerneuerung.

## **3. Den Markthochlauf nachhaltig gestalten**

Das Ende der Förderung zum 31. Dezember 2021 sollte entsprechend dem bis dahin erreichten Markthochlauf rechtzeitig überprüft werden. Ein Einbruch für die gesamte Antriebstechnologie bei den Verkäufen – analog zu den Erfahrungen in den Niederlanden – muss vermieden werden, um die Zielerreichung des Gesetzes nicht zu gefährden. Deshalb plädieren wir für einen nachhaltigen, stetigen Markthochlauf. Der Gesetzgeber sollte rechtzeitig über eine Verlängerung der Förderung über den Stichtag 31. Dezember 2021 hinaus entscheiden und diese den Märkten rechtzeitig ankündigen. Als zielführend erachten wir dafür die Aufnahme eines Prüfauftrags in den Gesetzesentwurf. Dieser sollte so ausgestaltet sein, dass für Ende 2020 eine Evaluation der Regulierung hinsichtlich Ausgestaltung und Verlängerung vorgenommen wird.

## **4. Übertragung der Regelungen zum Anwendungszeitraum sowie zur Abrundung aus dem BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014**

Wir regen an, dass der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages im Rahmen des Abschlussberichts eine untergesetzlichen Anpassung fordert, dass die im BMF-Schreiben vom

Stellungnahme vom 10. Oktober 2018 zum Regierungsentwurf  
eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vormals „Jahressteuergesetzes 2018“

---

5. Juni 2014 zum Nachteilsausgleich (IV C 6 - S 2177/13/10002 BStBl 2014 I S. 835) enthaltene Regelung zum Anwendungszeitraum analog auch auf die geplante Neuregelung Anwendung finden kann. Demnach käme die Neuregelung zur Anwendung, wenn das Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug als Dienstwagen im Zeitraum nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem Auslaufen der Neuregelung „angeschafft, geleast oder zur Nutzung überlassen“ wird.

Klargestellt werden sollte mit Blick auf die IT-seitige Abbildung der Neuregelung in den Unternehmen zudem, dass die vorgesehene Abrundung der Bruttolistenpreise auf volle hundert Euro nach Halbierung des Bruttolistenpreises vorgenommen wird, wie ebenfalls im BMF-Schreiben vom 5. Juni 2014 zum Nachteilsausgleich vorgesehen.

**Nummer 5 Buchstabe a) bb) und Nummer 5 Buchstabe d) bb) - § 52 Abs. 4 Sätze 12 und 13, Abs. 40 Satz 2 EStG-E**

**Entfallen der Abgabe der Verzichtserklärung**

Nach der geltenden Rechtslage muss der Arbeitnehmer bei einer Direktversicherung auf die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG ausdrücklich verzichten, damit der Arbeitgeber die Beiträge nach § 40b EStG a. F. pauschal besteuern kann. Diese Verzichtserklärung ist aufgrund der Anpassungen durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz entbehrlich geworden, soll aber nach dem vorliegenden Entwurf erst ab 2019 entfallen. Damit würde für 2018 noch eine entsprechende Verzichtserklärung erforderlich sein. Dies ist auch im Hinblick auf die bereits erfolgte Klarstellung für Pensionskassen im BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2017 nicht nachvollziehbar.

**Petition:**

Die Abgabe der Verzichtserklärung sollte bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2018 entfallen (Aufhebung von § 52 Abs. 4 Sätze 12 bis 13 EStG sowie Aufhebung von § 52 Abs. 40 Satz 2 EStG).

**Nummer 6 Buchstabe b) - § 82 Abs. 2 Satz 2 EStG-E**

Die einheitliche gesetzliche Regelung bezüglich der zulässigen Auszahlungsformen bei begünstigten Durchführungswegen der betrieblichen Altersversorgung in § 82 Abs. 2 EStG ist zu begrüßen. Allerdings wurden weitere Auszahlungsformen wie die Möglichkeit der Rentengarantiezeit oder der Zahlung eines Sterbegeldes bislang nicht berücksichtigt.

**Petition:**

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten Aussagen zu den Möglichkeiten der Rentengarantiezeit oder der Zahlung eines Sterbegeldes ebenfalls aufgenommen werden.

## II. Zu Artikel 3: Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes

### Nummer 1 - § 3 Nr. 34 EStG-E

#### **Steuerfreie Arbeitgeberleistungen im Bereich der betrieblichen Gesundheitsförderung**

Durch die vorgelegte Neufassung wird grds. nur eine Aktualisierung der Bezugsnormen im SGB V vollzogen. Der o. a. Passus "Leistungen des Arbeitgebers ... den Anforderungen des § 20 ... genügen" wurde beibehalten. Die Anpassung der Bezugsnorm war nur notwendig, da die betriebliche Gesundheitsförderung im SGB V mit dem Präventionsgesetz vom 17. Juli 2015 (BGBl. I S. 1368) dahingehend geändert wurde, dass ein neues Zertifizierungsverfahren eingeführt wurde.

Nach der Gesetzesänderung soll es für die Lohnsteuerfreiheit nun aber notwendig sein, dass die Maßnahme durch eine Krankenkasse im Vorwege (analog zu den §§ 20a bis 20c SGB V) zertifiziert wurde. Für diese Auslegung der Gesetzesänderung sehen wir keinen Raum. Die im SGB V neu eingeführte Zertifizierung für Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsförderung kann nur Wirkung für die Zuschussung der Krankenkassen haben. Eine Sichtweise, dass Unternehmen ihre lohnsteuerfreie Maßnahme nach § 3 Nr. 34 EStG ohnehin von den Krankenkassen begleiten lassen, widerspricht zahlreichen Fällen aus der betrieblichen Praxis.

Aus den Rückmeldungen zahlreicher Unternehmen wissen wir, dass viele sinnvolle und wirksame Maßnahmen überhaupt nicht oder allenfalls mit unverhältnismäßigem Aufwand zertifizierbar sind. Die Umsetzung der geplanten Verschärfung von § 3 Nr. 34 EStG würde daher in vielen Fällen dazu führen, dass die Maßnahmen künftig nicht mehr durchgeführt würden – nicht zuletzt, da bei vielen Beschäftigten die Bereitschaft zur Teilnahme an einer Maßnahme stark schwindet oder fehlt, wenn sie dafür höhere Steuerabzüge hinnehmen sollen.

Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsförderung sind gerade dann besonders wirksam, wenn sie individuell gestaltet sind (d. h. tätigkeits-spezifisch und zielgruppenorientiert bis hin zu Maßnahmen, die auf einzelne Personen zugeschnitten sind). Allerdings führt die individuelle Gestaltung auch dazu, dass eine Zertifizierung – wenn überhaupt – nur schwer und (zeit-)aufwendig möglich ist. Bei kleinen und mittleren Betrieben wäre ein Zertifizierungsaufwand regelmäßig unverhältnismäßig. Zudem könnten innovative Maßnahmen zukünftig erst Jahre später lohnsteuerfrei durchgeführt werden, da der Leitfaden Prävention der Krankenkassen und die Zertifizierung entsprechend erweitert werden müssten.

Das Zertifizierungserfordernis ist daher mit dem Ziel einer möglichst wirksamen betrieblichen Gesundheitsförderung, wie sie nicht zuletzt mit dem Präventionsgesetz angestrebt wird, unvereinbar.

Konkrete Beispiele für Maßnahmen, die nach Einführung einer Zertifizierungserfordernis mindestens erheblich einschränkt und oftmals sogar eingestellt werden müssten, sind individuelle Trainingseinheiten, die in Arbeitskleidung in Arbeitsplatznähe durchgeführt werden und die körperliche Belastung am Arbeitsplatz berücksichtigen, oder fahrende Trainingsmobile im produzierenden Gewerbe, individuelles Gesundheitscoaching oder individuelles Schlafcoaching für Mitarbeiter im Schichtbetrieb.

Die Anpassung des § 3 Nr. 34 EStG an die Rechtslage des SGB V führt über die dort neu geregelten Voraussetzungen und Anforderungen daher faktisch zu einer zusätzlichen Einschränkung und damit auch zu weniger Praxistauglichkeit. Im Ergebnis würde damit betriebliche Gesundheitsförderung deutlich erschwert.

Zur nachhaltigen Förderung und Stärkung der Gesundheit von Arbeitnehmern, gerade in einer dem demografischen Wandel unterworfenen Gesellschaft und unter dem Aspekt des Fachkräftemangels, sollte die Anpassung vielmehr genutzt werden, den Arbeitgebern mehr Spielraum für Gesundheitsförderungsmaßnahmen zu geben und damit nachhaltig die Leistungsfähigkeit ihrer Arbeitnehmer zu erhalten. Jedes Unternehmen ist zudem ein betriebswirtschaftlich organisiertes Gebilde, so dass davon auszugehen ist, dass nur das finanziert wird, was zur Förderung der Gesundheit und zur Erhaltung der Arbeitskraft auch tatsächlich dient.

**Petition:**

Es sollte – wie bisher – ausreichend für die Anwendung des § 3 Nr. 34 EStG sein, wenn die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung dienen und Bestandteile der in §§ 20a bis 20c SGB V genannten Maßnahmen enthalten.

Die Ergänzung, wonach eine Zertifizierung künftig zwingend für die Anerkennung der Steuerbefreiung sein soll, ist ersatzlos zu streichen. Statt durch einen noch höheren Aufwand für die Unternehmen die Anwendbarkeit von § 3 Nr. 34 EStG noch mehr zu beschränken, sollten bürokratische Hemmnisse, die dem Engagement von Unternehmen bei der betrieblichen Gesundheitsförderung im Wege stehen, abgebaut werden. Die größte Erleichterung

für die betriebliche Praxis würde erreicht, wenn die betragsmäßige Begrenzung auf 500 Euro gestrichen bzw. dieser Betrag erheblich abgehoben würde.

## **Nummer 2 Buchstabe a) - § 22a Abs. 1 Nr. 6 EStG-E**

### **Gesonderte Merkmale im Rahmen der Rentenbezugsmitteilung**

Um eine umfassendere Evaluation der Riester-Rente durchzuführen, wurde mit dem Betriebsrentenstärkungsgesetz der bestehende Datensatz der Rentenbezugsmitteilung um ein Merkmal erweitert. Mit dem vorliegenden Entwurf soll sichergestellt werden, dass dieses zweite Merkmal erst ab dem 1. Januar 2019 zu übermitteln ist.

Es wird nicht deutlich, welche „gesonderten Merkmale“ in die Rentenbezugsmitteilung aufgenommen werden sollen.

### **Petition:**

Zumindest in der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, welche „gesonderten Merkmale“ dies sind. Die Anbieter müssen sich programmtechnisch rechtzeitig darauf einstellen können.

## **Nummern 4 und 5 - § 44a Abs. 10 Satz 1 Nr. 3 und § 44b Abs. 2 EStG-E**

### **Begrenzung der Abstandnahme vom Steuerabzug bei Dividendenerträgen aus der Girosammelverwahrung auf 2/5 bei steuerbegünstigten Anlegern**

Die beabsichtigte Neuregelung für Gläubiger im Sinne des § 44a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 EStG bedeutet einen erheblichen Umsetzungsaufwand für die Banken. Es gibt heute weder eine Prüfung im Hinblick auf die Höhe der Dividende noch auf die Haltedauer der zu Grunde liegenden Aktien. Beides muss in den Systemen der Institute komplett neu programmiert werden. Die Institute können diesbezüglich auch nur einen Depotbestand prüfen. Ob der Depotinhaber zugleich wirtschaftliches Eigentum an den Aktien besitzt, ist von den Instituten nicht prüfbar. Zu Recht sind daher bisher die Voraussetzungen des § 36a EStG im Abzugsverfahren von den Banken nicht zu prüfen (Rz. 122 des BMF-Schreibens zu „Anwendungsfragen zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a

Stellungnahme vom 10. Oktober 2018 zum Regierungsentwurf  
eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vormals „Jahressteuergesetzes 2018“

---

EStG“ vom 3. April 2017, BStBl I S. 726). Die Prüfung der Voraussetzungen des § 36a EStG ist der Veranlagung des Steuerpflichtigen vorbehalten.

**Petition:**

Wir plädieren dringend dafür, im Abstandnahmeverfahren auf die Prüfung von Jahresfrist und wirtschaftlichem Eigentum (sowie möglichst auch auf die Prüfung der Betragsgrenze) zu verzichten. Bei den betroffenen Gläubigern und den in Rede stehenden Erträgen wäre dann stets ein Steuerabzug in Höhe von 15 Prozent vorzunehmen, was die Komplexität in der Umsetzung erheblich reduzieren würde.

Wir bitten zudem um eine Verschiebung des Anwendungszeitpunktes auf den 1. Januar 2020. Aufgrund der zahlreichen noch ausstehenden Umsetzungen insbesondere bezüglich der Investmentsteuerreform ist eine Umsetzung bis zum 1. Januar 2019 nicht möglich.

## **Nr. 5 - § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb und cc EStG-E**

### **Unbeschränkte Steuerpflicht von Immobiliengesellschaften**

Die angedachten Regelungen setzen die neuen Grundbesitzklauseln des Multilateralen Instruments bzw. des Art. 13 Abs. 4 OECD-Musterabkommens 2017 (OECD-MA) für ausländische Gesellschaften mit inländischem Grundbesitz um. Nach Art. 13 Abs. 4 OECD-MA wird das Besteuerungsrecht für Anteilsveräußerungen an Gesellschaften mit mehr als 50 Prozent Grundbesitz innerhalb des 365-Tage-Prüfzeitraums dem Belegenheitsstaat zugeordnet.

Es besteht für den vergleichbaren Fall einer Grundstücksgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern, aber ausländischem Grundbesitz gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Für derartige Gesellschaften mit mehr als 50 Prozent Grundbesitz im Ausland kann die Anpassung eines deutschen DBA an Art. 13 Abs. 4 OECD-MA zu einer Besteuerung der stillen Reserven führen. Grund ist, dass durch die DBA-Änderung Deutschland das alleinige Besteuerungsrecht hinsichtlich der Anteile verliert und die Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts fiktiv wie eine Veräußerung der Anteile behandelt wird. Diese Entstrickungsbesteuerung wird ohne Zutun des Anteilseigners und im Übrigen ohne Liquiditätszufluss ausgelöst. Hier besteht Bedarf für Abhilfe durch den Gesetzgeber.

### **Petitum:**

In diesem Gesetz, spätestens aber bei der verbleibenden ATAD-Umsetzung sollte das Thema passiver Entstrickung durch DBA-Änderung angegangen werden.



### **III. Weitere Änderungsvorschläge zum EStG im Nachgang zum Betriebsrentenstärkungsgesetz**

#### **Zu § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG – neu**

##### **Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 EStG bei gemeinsamer Einrichtung nach § 4 TVG**

Nach § 21 Abs. 4 BetrAVG kann, wenn eine reine Beitragszusage über eine Direktversicherung durchgeführt wird, eine gemeinsame Einrichtung nach § 4 des Tarifvertragsgesetzes (TVG) als Versicherungsnehmer an die Stelle des Arbeitgebers treten.

Da für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG bislang Beiträge des Arbeitgebers erforderlich sind, sollte eine Anpassung der Regelung dahingehend erfolgen, wonach auf die Beiträge abgestellt werden sollte, die der Arbeitgeber oder eine gemeinsame Einrichtung trägt.

#### **Zu § 3 Nr. 66 EStG – neu –**

##### **Arbeitgeberbegriff**

§ 3 Nr. 66 EStG sieht die Steuerfreiheit bei „Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds“ vor, wenn ein Antrag nach § 4d Abs. 3 EStG oder § 4e Abs. 3 EStG gestellt worden ist. Hierzu zählen nicht nur Pensionsverpflichtungen gegenüber aktiven Anwärtern (Arbeitnehmern), sondern auch gegenüber Personen des erweiterten Personenkreises des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG (z. B. selbstständige Handelsvertreter, denen Leistungen aus Anlass ihrer Tätigkeit für ein Unternehmen zugesagt worden sind). Das FG Thüringen hat in seinem Urteil vom 28. September 2017 (2 K 266/16) hingegen die Steuerfreiheit bei Begünstigten, die unter diesen Personenkreis fallen, verneint, da insoweit der Begriff des „Arbeitgebers“ i. S. d. § 3 Nr. 66 EStG nicht erfüllt sei. Eine solche Auslegung steht jedoch im Widerspruch zu § 236 VAG und § 4e EStG, welche Übertragungen auch auf den erweiterten Personenkreis des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG ausdrücklich vorsehen. Demnach umfasst der Anwendungsbereich des § 3 Nr. 66 EStG auch den Personenkreis nach § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG.

**Petition:**

Es sollte klargestellt werden, dass der Begriff des „Arbeitgebers“ im § 3 Nr. 66 EStG analog zum § 4e EStG auch Trägerunternehmen umfasst, die Zusagen an Personen im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 2 BetrAVG erteilt haben. Nur so ist für Trägerunternehmen eine vollständige Auslagerung von bestehenden Versorgungsverpflichtungen und Versorgungsansprüchen ohne steuerrechtliche Zweifel möglich.

**Zu § 10 Abs. 2a Satz 4 Nr. 1, Abs. 4b EStG – neu –**

**Beitragserrstattungen bei Basisrenten**

Derzeit kann der Anbieter bei privaten Basisrenten i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b EStG lediglich die „geleisteten Beiträge“ der Finanzverwaltung melden (vgl. § 10 Abs. 2a Satz 4 Nr. 1 EStG). In diesem Zusammenhang sollte dem Anbieter auch die Möglichkeit eröffnet werden, die an den Steuerpflichtigen „errstatteten Beiträge“ der Finanzverwaltung zu melden. Damit würde sichergestellt, dass „Rückzahlungen“ im Zusammenhang mit gesetzlichen Renten sowie privaten Basisrenten gleich behandelt werden.

**Petition:**

Neben den an ihn „geleisteten“ Beiträgen muss der Anbieter von Basisrenten auch die von ihm „errstatteten“ Beiträge der Finanzverwaltung melden können. In den Fällen des sog. Errstattungsüberhangs bedarf es daneben einer ergänzenden Regelung in § 10 Abs. 4b EStG.

**Zu § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG – neu –**

**Beitragsmeldung bei mittelbarer Zulageberechtigung**

Nach § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG ist auch dann eine Beitragsmeldung (sog. AZ50-Mitteilung) an die Finanzverwaltung zu senden, wenn für einen nur mittelbar Zulageberechtigten ein Riester-Vertrag besteht, jedoch keine Beitragszahlung erfolgt. Dies war in der Vergangenheit zutreffend, da für den mittelbar Zulageberechtigten auch ohne eigene Beiträge ein Zulagenanspruch bestand.

Dieser Zulagenanspruch hatte Auswirkungen a) auf den Mindesteigenbeitrag des unmittelbar Zulageberechtigten und b) auf den möglichen Sonderausgabenabzug im Rahmen der sog. Günstigerprüfung.

Seitdem für einen Zulagenanspruch des mittelbar Zulageberechtigten jedoch ein Mindestbeitrag von 60 Euro erforderlich ist, bedarf es dieser Meldungen nicht mehr. Die Mitteilung gem. § 10a Abs. 5 Satz 3 EStG ist somit nicht mehr erforderlich.

**Petition:**

§ 10a Abs. 5 Satz 3 EStG sollte aufgehoben werden.

**Zu § 10a i. V. m. §§ 79 ff. EStG – neu –**

**Textformerfordernis anstatt Schriftform bei Anträgen, Bescheinigungspflichten und Einwilligungen im Zusammenhang mit der Riester-Förderung**

Auch im Bereich der steuerlich geförderten Altersvorsorge nach § 10a i. V. m. §§ 79 ff. EStG gilt insbesondere für die Abgabe von Willenserklärung durch den Zulageberechtigten das Schriftformerfordernis und damit verbunden die eigenhändige Unterschrift. Ferner obliegen in diesem Bereich dem Anbieter zahlreiche schriftliche Mitteilungspflichten. Zum Beispiel:

- Antrag auf Zulage, § 89 Abs. 1 Satz 1 EStG („Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck“);
- Erteilung einer schriftlichen Bevollmächtigung für die Zulagebeantragung durch den Anbieter mittels sog. „Dauerzulageantrag“, § 89 Abs. 1a EStG („Der Zulageberechtigte kann den Anbieter schriftlich bevollmächtigen ...“);
- Antrag des Zulageberechtigten auf Festsetzung der Zulage, § 90 Abs. 4 EStG („Der Antrag ist schriftlich ... an den Anbieter zu richten“);
- Einwilligungserfordernis von z. B. Beamten, Richtern gegenüber ihrer Besoldungsstelle, zulagerelevante Daten der Zentralen Stelle für Altersvermögen (ZfA) mitzuteilen, § 10a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG („... wenn sie ... gegenüber der zuständigen Stelle (§ 81a) schriftlich eingewilligt haben, dass diese der zentralen Stelle (§ 81) jährlich mitteilt, dass

der Steuerpflichtige zum begünstigten Personenkreis gehört, ... und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verwenden darf.“);

- Bescheinigung von steuerpflichtigen Altersvorsorgeleistungen, § 22 Nr. 5 Satz 7 EStG („Bei erstmaligem Bezug von Leistungen ... hat der Anbieter (§ 80) nach Ablauf des Kalenderjahres dem Steuerpflichtigen nach amtlich vorgeschriebenem Muster den Betrag ... mitzuteilen“);
- Unterrichtungspflicht des Anbieters gegenüber dem Leistungsempfänger im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens, § 22a Abs. 3 EStG („Die mitteilungspflichtige Stelle hat den Leistungsempfänger jeweils darüber zu unterrichten, dass die Leistung der zentralen Stelle mitgeteilt wird.“).

Insbesondere das Verfahren zur steuerlich geförderten Altersvorsorge nach §§ 79 ff. EStG (Riester-Rente) sollte so ausgestaltet werden, dass alle Prozesse vom Zulageantrag bis zur Mitteilung über steuerpflichtige Leistungen „ohne Medienbruch“ voll elektronisch (z. B. als Datei per E-Mail) abgewickelt werden können. Dadurch würden sich bisher durch BMF-Schreiben bereits positiv geregelte (Einzel-)Ausnahmen von der Schriftform (z. B. Erteilung von Freistellungsaufträgen, vgl. BMF-Schreiben vom 12. April 2018, Rz. 257, BStBl I S. 624; Übermittlung von Steuerbescheinigungen, vgl. BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2017, Rz. 5, BStBl I 2018 S. 13) erübrigen.

### **Petition:**

Insbesondere durch Anpassung der Vorschriften zur steuerlich geförderten Altersvorsorge nach § 10a i. V. m. §§ 79 ff. EStG (Riester-Rente) sollte das bei den Mitwirkungspflichten erforderliche Schriftformerfordernis durch ein bloßes Textformerfordernis ersetzt werden. Entsprechendes sollte für die notwendigen Bescheinigungspflichten des Anbieters gegenüber dem Kunden gelten. Jedenfalls sollte es im Ergebnis ausreichend sein, dass die notwendige Kommunikation zwischen Anbieter und Kunden/Steuerpflichtigen künftig voll elektronisch erfolgen kann.

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

**Besteuerung von Kapitalauszahlungen aus fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Verträgen; Anwendung der Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG**

Kapitalauszahlungen aus versicherungsförmigen Altersvorsorgeverträgen (sog. Riester-Renten), die nicht auf durch Zulage und/oder ergänzendem Sonderausgabenabzug nach § 10a i. V. m. §§ 79 ff. EStG geförderten Beiträgen beruhen, werden wie Auszahlungen aus „normalen“ Lebensversicherungen besteuert (vgl. § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Solche „ungeförderten“ Kapitalauszahlungen sind z. B. denkbar, wenn sie aufgrund einer sog. schädlichen Verwendung nach § 93 EStG erfolgen (z. B. vorzeitige Vertragskündigung).

Stammen diese Kapitalauszahlungen aus fondsgebundenen Verträgen, findet bei der Besteuerung der Erträge zusätzlich noch die sog. Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG Anwendung. Hintergrund dafür ist:

Durch das Investmentsteuerreformgesetz 2018 kommt es grds. ab dem 1. Januar 2018 zu einer Steuer(mehr)belastung von fondsgebundenen Lebensversicherungen dahingehend, dass bestimmte Einnahmen (etwa inländische Dividenden) auf Fondsebene besteuert werden. Zur Abmilderung der Steuerbelastung auf Fondsebene sind bei fondsgebundenen Lebensversicherungen im Rahmen der Besteuerung der Versicherungsleistung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG daher 15 Prozent des Unterschiedsbetrags steuerfrei, soweit der Unterschiedsbetrag aus Investorserträgen stammt.

Die steuerliche Vorbelastung aufgrund der Investmentsteuerreform bei Riester-Verträgen kann allerdings durch eine Steuerbefreiung gem. §§ 8 bis 12 InvStG 2018 auf Fondsebene – zumindest teilweise – vermieden werden. In Einzelfällen hätte es somit zu einer doppelten Begünstigung kommen können: zum einen zu einer Steuerbefreiung der Erträge in der Ansparphase, zum anderen zu einer steuerlichen Freistellung der Erträge bei der Auszahlung der Versicherungsleistung vom Anbieter an seinen Kunden.

Im Rahmen des Betriebsrentenstärkungsgesetzes wurde daher § 22 Nr. 5 folgender Satz 15 angefügt: „§ 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 9 in der ab dem 27. Juli 2016 geltenden Fassung ist anzuwenden, soweit keine Steuerbefreiung nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuergesetzes erfolgt ist“. Nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchstabe b, Satz 15 EStG i. V. m. § 20

Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG sind damit nur solche Investmenterträge steuer(teil-)freistellungsfähig, die nicht bereits auf Fondsebene im Rahmen der bestehenden Ausnahme für Riester-Verträge von der Steuer befreit wurden. Obgleich eine Differenzierung zwischen (Riester-)geförderten und (Riester) ungeförderten Beiträgen eigentlich nach dem sog. pauschalieren Freistellungsverfahren gem. § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG nicht erforderlich ist, muss für fondsgebundene versicherungsförmige Riester-Verträge allerdings jetzt eine entsprechende Unterscheidung erfolgen.

Um nach § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG den korrekten Teilfrestellungsbetrag ermitteln zu können, müssen für jeden einzelnen fondsgebundenen Riester-Vertrag folgende Werte ermittelt und über die gesamte Vertragslaufzeit nachgehalten werden:

- Höhe der etwaigen Steuererstattungen/Abstandnahmen vom Steuereinbehalt gem. §§ 8 ff. InvStG;
- Erträge, die mit einem nach den §§ 8 ff. InvStG steuerbefreiten/nicht steuerbefreiten Investmentfonds erzielt wurden;
- Anteil (ausgezahlt)es Kapital, das auf nicht nach §§ 10a, 79 ff. EStG geförderten Beiträgen beruht.

Die nach § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG geforderte Differenzierung führt zu einem erheblichen zusätzlichen betriebstechnischen Aufwand, da die Anwendung der Teilfreistellung je nach steuerlicher Behandlung der Erträge auf Fondseingangsseite und die entsprechende Zuordnung der Fondserträge auf Fondsausgangsseite mehrfach während der Laufzeit des Vertrages wechseln kann. Ein dauerhaftes Nachhalten der steuerlichen Behandlung der Erträge auf Fondseingangsseite und die entsprechende Zuordnung der Fondserträge auf Fondsausgangsseite für jedes einzelne Geschäftsjahr ist unverzichtbar. Ein entsprechendes automatisiertes Verfahren existiert bislang noch nicht.

Hinzu kommt, dass die vorgenannte differenzierte Prüfung des Teilfrestellungsbetrags insbesondere nur in den folgenden – begrenzten – Fällen denkbar ist:

- In einzelnen Beitragsjahren wurde keine Förderung gewährt (z. B. keine Förderberechtigung, keine Beantragung der Förderung);
- es wurden Beiträge geleistet, die über den förderfähigen Höchstbetrag i. H. v. 2.100 Euro hinausgehen;

- der Riester-Vertrag wurde schädlich verwendet (z. B. Kündigung und Auszahlung des Vertragswertes nach Abzug der Zulagen).

An den angeführten Fällen lässt sich erkennen, dass es sich in den Anwendungsfällen des § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG in der Praxis um einige wenige Ausnahmefälle handeln wird. Es ist nicht zu erwarten, dass mit Blick auf die Teilfreistellung bei fondsgebundenen Riester-Verträgen signifikante Freistellungsbeträge für den Kunden geltend gemacht werden. Überdies handelt es sich bei den o. a. Fällen auch bzw. gerade in sozialpolitischer Hinsicht um nicht wünschenswerte Vertragskonstellationen. Sie haben alle gemeinsam, dass sie sich außerhalb der vom Gesetzgeber vorgegebenen „förderungswürdigen“ Rahmenbedingungen bewegen. Da bei Vertragsschluss jedoch nicht feststeht, ob eine der o. a. Anwendungsfälle eintritt, müsste das differenzierte Ermittlungsverfahren nach § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG für sämtliche – auch die bereits abgeschlossenen – neuen Verträge implementiert werden (derzeit bestehen gut 4 Mio. fondsgebundene versicherungsförmige Riester-Verträge). Berücksichtigt man den erheblichen Einführungsaufwand sowie den laufenden Aufwand, um die Teilfreistellung i. S. d. § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG exakt zu ermitteln, besteht folglich ein kras- ses Missverhältnis. Die Einführung des notwendigen geschilderten komplexen Verfahrens zur differenzierten Teilfreistellung erscheint daher unverhältnismäßig und kaum zu rechtfertigen.

Vor diesem Hintergrund sollte die derzeit verpflichtende Anwendung der Teilfreistellung in den relevanten Fällen (u. a. Besteuerung von Erträgen aus ungeforderten Kapitalauszahlungen aus einem fondsgebundenen versicherungsförmigen Riester-Vertrag nach § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) entfallen. Diese Nichtanwendung würde – da sie dem Grunde nach eine Steuervergünstigung für den steuerpflichtigen Empfänger der Kapitalauszahlung darstellt – nicht zu Einnahmeausfällen des Fiskus führen. Umgekehrt führt die Nichtanwendung beim Kunden im Ergebnis auch nicht zu einer höheren Belastung: Zwar entfielen für ihn eine Steuervergünstigung. Allerdings würde die notwendige Implementierung des oben beschriebenen Verfahrens im Falle der Ermittlung der ertragsmindernden Teilfreistellung sich renditemindernd für überwiegend alle Inhaber von versicherungsförmigen – nicht nur fondsgebundenen – Riester-Verträgen auswirken. Ein aufwändiges Verfahren zur Ermittlung der Teilfreistellung müsste bereits für alle potentiellen Anwendungsfälle

vorgehalten werden. Die hierfür entstehenden Kosten würden im Ergebnis auf die o. g. Kunden umgelegt, auch wenn im konkreten Fall die Teilfreistellung nicht zur Anwendung kommen würde.<sup>1</sup>

### **Petition:**

Die ertragsmindernde Teilfreistellung findet derzeit auch bei der nachgelagerten Besteuerung von Altersvorsorgeleistungen i. S. d. § 22 Nr. 5 EStG insbes. bei Kapitalauszahlungen aus fondsgebundenen Riester-Verträgen Anwendung, soweit sie auf ungeförderten Beiträgen beruhen. Nach der flankierenden Regelung des § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG ist für die Anwendung und Ermittlung der Teilfreistellung zusätzlich zutreffend danach zu unterscheiden, inwieweit bei zertifizierten Riester-Verträgen die steuerliche Vorbelastung durch eine Steuerbefreiung gem. §§ 8 bis 12 InvStG 2018 auf Fondsebene vermieden wurde (Vermeidung einer Doppelbegünstigung). Aufgrund des hierdurch anfallenden unverhältnismäßigen Aufwands zur Ermittlung des relevanten Teilfreistellungsbetrages sollte die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG daher insoweit entfallen. Als Folge wäre die Regelung des § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG hinfällig.

1. § 22 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b EStG sollte wie folgt gefasst werden:

Sonstige Einkünfte sind

*Nr. 5 Leistungen aus Altersvorsorgeverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen. Soweit die Leistungen nicht auf Beiträgen, auf die ... § 10a, Abschnitt XI ... angewendet wurden, nicht auf Zulagen im Sinne des Abschnitts XI ... , beruhen, ...*

a) ...

b) ist bei Leistungen aus Versicherungsverträgen, Pensionsfonds, Pensionskassen und Direktversicherungen, die nicht solche nach Buchstabe a sind, § 20 Absatz 1 Nummer 6 Sätze 1 bis 8 in der jeweils für den Vertrag geltenden Fassung entsprechend anzuwenden; ...

2. § 22 Nr. 5 Satz 15 EStG sollte aufgehoben werden.

---

<sup>1</sup> Nach einer groben Schätzung würde der einmalige Implementierungsaufwand für die Einführung eines exakten Verfahrens zur differenzierten Teilfreistellung branchenweit ca. 20 Mio. Euro betragen. Der jährlich anfallende laufende Aufwand für dieses Verfahren würde sich auf ca. 2 Mio. Euro belaufen. Dem stünde eine maximale jährliche steuerliche Entlastungswirkung von lediglich ca. 19.000 Euro gegenüber: Nach der Schätzung wären jährlich steuerbelastete Erträge von Investmentfonds i. H. v. ca. 500.000 Euro möglich. Für diese Erträge käme eine Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 Nr. 6 Satz 9 EStG in Betracht, die bei einem unterstellten Grenzsteuersatz von 25 % sich i. H. v. 19.000 Euro steuermindernd auswirkten (500.000 Euro x 15 % x 25 %).



**Zu § 22a Abs. 2 EStG – neu –****Rentenbezugsmitteilung; Mitteilung des vom BZSt gespeicherten Geburtsdatums**

Nach § 22a Abs. 2 EStG-E sollen Leistungsempfänger von steuerpflichtigen Altersrenten (oder Ähnlichem) der auszahlenden Einrichtung (z. B. dem Versicherungsunternehmen, der gesetzliche Rentenversicherung) künftig neben der Steueridentifikationsnummer auch den beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gespeicherten Tag der Geburt mitteilen. Damit kann die auszahlende Einrichtung als mitteilungspflichtige Stelle, neben weiteren erforderlichen Angaben nach § 22a Abs. 1 EStG-E, eine Rentenbezugsmitteilung über die ausgezahlte Leistung gegenüber der Finanzverwaltung abgeben. Damit die Mitteilung ordnungsgemäß von der Finanzverwaltung verarbeitet werden kann, soll das BZSt auf Anfrage der mitteilungspflichtigen Stelle das bei ihr gespeicherte – für die Rentenbezugsmitteilung erforderliche – Geburtsdatum ebenfalls mitteilen. Diese Information soll (ab 2019) allerdings nur den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung mitgeteilt werden (vgl. §§ 22a Abs. 2 Satz 2, 52 Abs. 30a EStG-E).

Nach der Gesetzesbegründung (zum sog. Steuermodernisierungsgesetz) ist die Angabe des BZSt-Geburtsdatums notwendig, da andernfalls die elektronisch übermittelten Datensätze als nicht plausibel abgewiesen werden könnten, wenn die mitgeteilten und beim BZSt hinterlegten Geburtsdaten nicht übereinstimmen. Dies hätte zur Folge, dass die Übermittlung z. B. der Rentenbezugsmitteilung – entgegen der gesetzlichen Vorgaben – in anderer Form erfolgen müsste (vgl. Gesetzesbegründung zu § 22a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG auf S. 97 f.).

Nicht nachvollziehbar ist, dass nur die Träger der gesetzlichen Sozialversicherung das relevante BZSt-Geburtsdatum des Steuerpflichtigen abfragen können sollen, da sämtliche in § 22a Abs. 1 EStG aufgeführten mitteilungspflichtigen Stellen Rentenbezugsmitteilungen abgeben müssen (z. B. Versicherungsunternehmen, berufsständische Versorgungseinrichtungen, Anbieter von Riester-Verträgen). Auch diese benötigen für die erfolgreiche Übermittlung das beim BZSt gespeicherte Geburtsdatum, sollen es nach dem Gesetzentwurf aber im Falle einer erforderlichen Abfrage nicht erhalten. Dies würde dazu führen, dass in diesen Fällen die o. g. mitteilungspflichtigen Stellen Gefahr laufen, Verspätungsgeld zahlen und ggf. die Rentenbezugsmitteilung in anderer Form (z. B. per E-Mail) übermitteln zu müssen. Hinzu kommt, dass die Angabe des beim BZSt gespeicherten Geburtstages nicht nur beim Rentenbezugsmitteilungsverfahren im Sinne des § 22a EStG erforderlich ist. § 22a Abs. 2 EStG findet in einer Vielzahl von Meldeverfahren entsprechende Anwendung: bei Beitragsmeldungen zur Basisrente (§ 10 Abs. 2a Satz 5 EStG), bei Beitragsmeldungen zur

Riester-Rente (§ 10a Abs. 5 Satz 2 EStG) und bei Beitragsmeldungen zur (privaten) Krankenversicherung (§ 10 Abs. 2a Satz 5 EStG). Auch in diesen Fällen müssen die mitteilungspflichtigen Stellen das BZSt-Geburtsdatum abfragen können, da andernfalls die gesetzlich geforderte Datenübermittlung nur mit erheblichem Zusatzaufwand möglich ist.

**Petition:**

Das beim BZSt gespeicherte Geburtsdatum des Steuerpflichtigen sollte im Falle der Abfrage einer mitteilungspflichtigen Stelle nicht nur speziell den Trägern der gesetzlichen Sozialversicherung zur Verfügung gestellt werden, damit sie eine erforderliche Meldung erfolgreich absetzen können. Sämtliche mitteilungspflichtige Stellen, für die das beim BZSt gespeicherte Geburtsdatum des Steuerpflichtigen erforderlich ist, müssen das Datum abfragen und mitgeteilt bekommen können.

**Zu § 90 Absatz 3a Satz 2 EStG –neu –**

**Zulagenrückforderung nach Inanspruchnahme eines Altersvorsorge-Eigenheimbetrags**

Mit dem Betriebsrentenstärkungsgesetz wurde im Rahmen der Riester-Förderung ausdrücklich geregelt, dass nach einer Inanspruchnahme eines Altersvorsorge-Eigenheimbetrags (vgl. § 92a Abs. 1 EStG) eine Rückforderung zu Unrecht gezahlter Zulagen durch die zentrale Stelle unmittelbar gegenüber dem Zulageberechtigten erst dann erfolgen kann, soweit das Guthaben auf dem Altersvorsorgevertrag des Zulageberechtigten zur Zahlung des Rückforderungsbetrags nicht ausreicht (vgl. § 90 Abs. 3 Satz 2 EStG). Mit dieser Regelung wurde für die Praxis eine Änderung der Verfahrensweise bei Zulagenrückforderungen eingeführt.

Aufgrund der Neuregelung kann damit ein Riester-Anbieter nur dann die sog. „Vergeblichkeit der wohnwirtschaftlich entnommenen Zulage“ der Zentralen Stelle für Altersvermögen (ZfA) melden, wenn das im Vertrag verbleibende Altersvorsorgevermögen zur Bedienung der Rückforderung nicht ausreicht. Bei noch vorhandenem Kapital im Vertrag des Zulageberechtigten bedeutet dies, dass der Anbieter die Rückforderung der zentralen Stelle mit Zulagen, geförderten und ungeförderten Beiträgen sowie Erträgen i. d. R. aus verschiedenen Jahren bedienen muss. In Fällen, in denen die Rückforderung aus aktuellen (noch förderfähigen) Eigenbeiträgen zu begleichen ist, entstehen nach entsprechender Verrechnung erhebliche Komplikationen und Nachteile für bereits erfolgte Förderungen, für bereits über-

mittelte und noch nicht gewährte Zulagenanträge sowie für eine noch ausstehende Zulagebeantragung. Zudem muss das ZfA-Wohnförderkonto die konkrete Entnahme-Systematik der wohnwirtschaftlich verwendeten Beträge für das geförderte Kapital genau widerspiegeln, wodurch umfängliche Korrekturbuchungen erforderlich sind. Andernfalls kann für Folgeprozesse keine steuerlich korrekte und widerspruchsfreie Bestandsführung erfolgen.

**Petition:**

Im Falle der Inanspruchnahme eines Altersvorsorge-Eigenheimbetrages sollte ausdrücklich geregelt werden, dass bereits der unmittelbare Rückgriff durch die zentrale Stelle auf den Zulageberechtigten möglich ist, wenn zu Unrecht gezahlte Zulagen als Bestandteil des Altersvorsorge-Eigenheimbetrags im Sinne des § 92a Abs. 1 EStG ausgezahlt worden sind.

**Zu § 93 Abs. 3 Satz 1 EStG – neu –**

**Steuerunschädliche Kleinbetragsrentenabfindung**

Aufgrund der Empfehlung des Ausschusses für Arbeit und Soziales zum Gesetzentwurf eines Betriebsrentenstärkungsgesetzes (BRSG; BT-Drucks. 18/12612, S. 37) sieht § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a) AltZertG in seiner aktuellen Fassung vor, dass der Vertragspartner bis vier Wochen nach der Mitteilung des Anbieters darüber, dass die Auszahlung in Form einer Kleinbetragsrentenabfindung erfolgen wird, den Beginn der Auszahlungsphase auf den 1. Januar des darauffolgenden Jahres verschieben kann.<sup>2</sup> Die steuerlichen Vorschriften zur schädlichen Verwendung – § 93 Abs. 3 Satz 1 EStG – sind bislang nicht mit dieser gültigen Neuregelung harmonisiert worden. Danach gelten auf Basis des ursprünglichen Gesetzentwurfes des BRSG Auszahlungen zur Abfindung einer Kleinbetragsrente zu Beginn der Auszahlungsphase oder (allgemein) im darauffolgenden Jahr nicht als schädliche Verwendung.

**Petition:**

§ 93 Abs. 3 Satz 1 EStG sollte an § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a) AltZertG angepasst werden. Danach sollte klargestellt werden, dass neben einer Kleinbetragsrentenabfindung

---

<sup>2</sup> Die ursprünglich vorgesehene Ergänzung des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Buchst. a) AltZertG im Gesetzentwurf der Bundesregierung (BT-Drucks. 18/11286, S. 74) sah zunächst vor, dem Vertragspartner vertraglich das Recht zuzusprechen, bis ein Jahr vor Beginn der Auszahlungsphase über den Zeitpunkt der Auszahlung der Kleinbetragsrente zu wählen. Zur Wahl standen dabei das Jahr des Beginns der Auszahlungsphase (wie bisher) und das darauffolgende Jahr.

Stellungnahme vom 10. Oktober 2018 zum Regierungsentwurf  
eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vormals „Jahressteuergesetzes 2018“

---

zum vertraglich vereinbarten Rentenbeginn nur die Auszahlungen in Form einer Kleinbetragsrentenabfindung nicht als steuerunschädliche Verwendung gelten, wenn der Auszahlungszeitpunkt aufgrund der o. g. Mitteilung auf den 1. Januar des auf den Beginn der Auszahlungsphase darauffolgenden Jahrs verschoben wird.

#### **IV. Zu Artikel 6: Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

##### **Nummer 1 – § 14 Absatz 2-KStG-E**

##### **Ausgleichszahlungen im Rahmen einer Organschaft**

Die geplante Regelung erscheint insgesamt sachgerecht und ist aus der Sicht der betroffenen Unternehmen und auch der kommunalen Betriebe zu begrüßen. Die Anwendungsregelung soll als begünstigende Regelung rückwirkend alle offenen Fälle erfassen.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG-E sind über den mindestens zugesicherten Betrag i. S. d. § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG hinausgehende Ausgleichszahlungen steuerlich unschädlich, „wenn die Ausgleichszahlungen insgesamt den dem Anteil am gezeichneten Kapital entsprechenden Gewinnanteil des Wirtschaftsjahres nicht überschreiten, der ohne Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können“.

§ 14 Abs. 2 Satz 3 KStG-E enthält die Formulierung, dass der Betrag „nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sein [muss]“. Was dieser „Kaufmannstest“ konkret beinhaltet, ob und in wieweit sich dieser vom Handlungsmaßstab des aus der Rechtsprechung zu verdeckten Gewinnausschüttung bekannten Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters unterscheidet, bleibt unklar.

Fraglich ist weiterhin, worauf sich diese Formulierung konkret bezieht. Eine wirtschaftliche Begründung könnte beispielsweise bei sog. Tracking-Stock-Konstellationen vorliegen, wenn typischerweise in einer kommunal beherrschten Organgesellschaft nachträglich sowohl gewinnbringende Aktivitäten (z. B. Energieversorgung) als auch defizitäre Aktivitäten (z. B. Verkehrsbetrieb) zusammengefasst worden sind und ein außenstehender Anteilseigner, der ursprünglich nur an der gewinnbringenden Aktivität beteiligt war, nach der Zusammenfassung Ausgleichszahlungen erhält, die sich ausschließlich nach dem Ergebnis des gewinnbringenden Unternehmensteils bemessen, während das Ergebnis des defizitären Unternehmensteils weiterhin vollumfänglich von dem kommunalen Organträger ausgeglichen wird. Die steuerliche Anerkennung derart disquotaler Ergebniszurechnungen in Tracking-Stock-Konstellationen entspricht der geltenden Verwaltungspraxis.

Es stellen sich zudem folgende Fragen:

1. Unklar ist, ob die Neuregelung auch eine feste Ausgleichszahlung nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG deckelt. Zumindest nach dem Wortlaut wäre eine Organschaft – entgegen bislang unstrittig geltender Rechtslage – bereits dann nicht mehr anzuerkennen, wenn

der gesellschaftsrechtlich zwingende Fixausgleich nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG den rechnerischen Gewinnanteil des Außenstehenden übersteigt, also z. B. immer im Fall eines Verlusts der Organgesellschaft. Die Formulierung in § 14 Abs. 2 S. 2 KStG sollte dies entsprechend berücksichtigen.

2. Ferner ist unklar, wie der zulässige Höchstbetrag, also der fiktive Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters ohne Gewinnabführungsvertrag zu ermitteln ist. Zunächst dürfte der handelsrechtliche Jahresüberschuss abzgl. der steuerlich zulässigen Einstellungen in die Gewinnrücklage und abzüglich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr heranzuziehen sein. Allerdings ist fraglich, ob fiktiv zu unterstellen ist, dass keine Organschaft besteht. In diesem Fall müsste man noch folgende Korrekturen vornehmen:

- Ermittlung und Abzug der Körperschaftsteuer auf stand-alone-Basis.
- Ermittlung und Abzug der Gewerbesteuer auf stand-alone-Basis. Hierbei ist zu beachten, dass für die Hinzurechnungsvorschriften des § 8 GewStG etwaige Aufwendungen an Organkreismitglieder zu berücksichtigen sind, die aufgrund der Organschaft nicht der Hinzurechnung unterliegen.
- Berücksichtigung von Rückstellungen, die aufgrund der bestehenden ertragsteuerlichen Organschaft beim Organträger gebildet wurden (z. B. BP-Risiken für Ertragsteuern Vorjahre für die Organgesellschaft).
- Verlustnutzung für (eingefrorene) vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft.
- Fortentwicklung laufender Verluste entsprechend § 10d EStG und Ausgleich in zukünftigen Veranlagungszeiträumen auf stand-alone-Basis.

**Petition:**

Der Kaufmannstest in § 14 Abs. 2 S. 3 KStG sollte gestrichen werden.

Aus Praktikabilitätsgründen empfehlen wir, auf die in der Neuregelung geplante Obergrenze für Ausgleichszahlungen insgesamt zu verzichten. Zumindest sollte für die Ermittlung des Höchstbetrags eine pauschale Berücksichtigung der Ertragssteuerbelastung erlaubt werden, z. B. in Höhe von 30 Prozent.

## **Zeitliche Anwendung**

Es wird angeregt, für Sachverhalte des § 14 Abs. 2 KStG eine Übergangsregelung aufzunehmen, wonach die Parteien bei einem Ergebnisabführungsvertrag, der zur Zeit des Inkrafttretens der Neuregelung bereits abgeschlossen war, eine organschaftsunschädliche Frist bis Ende 2019 einzuräumen, um den Ergebnisabführungsvertrag an die Neuregelung anzupassen. Wenn diese Anpassung die Begrenzungen der Neuregelung einhält, sollte die Organschaft für die Vergangenheit weiter anerkannt werden. Um auszuschließen, dass Anpassungen als Neuabschluss eines Ergebnisabführungsvertrags gewertet würden (damit verbunden das Risiko der Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit oder des Beginns einer neuen Fünfjahresfrist), sollte die geplante Regelung in § 34 Abs. 6b KStG nach dem Vorbild von § 34 Abs. 10b Satz 5 KStG im Rahmen der „kleinen Organschaftsreform“ ergänzt werden. In diesem Zusammenhang kann auch die Anwendung von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG klarstellend geregelt werden, sodass § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG in der Fassung des Gesetzes vom 20. Februar 2013 erstmals für Veranlagungszeiträume 2013 anzuwenden sein sollte.

## **Nummer 2 – Buchstabe a) § 34 Abs. 6 Satz 1 KStG-E**

### **Neuregelung des Verlustabzugs bei Körperschaften**

Die im vorliegenden Gesetzentwurf vorgeschlagene „verfassungskonforme Regelung des Verlustabzugs bei Kapitalgesellschaften (Anwendung des § 8c Absatz 1 Satz 1 KStG gemäß § 34 Absatz 6 KStG)“ ist aus unserer Sicht nicht weitgehend genug. Das Ziel der Regelung muss es sein, die unerwünschten Fälle des Mantelkaufs, wie vom historischen Gesetzgeber beabsichtigt, zu erfassen und eine Möglichkeit der Nutzung von Verlusten in Fällen des bloßen Mantelkaufs auszuschließen. Gleichzeitig sollte damit eine sachgerechte Missbrauchstypisierung erfolgen, welche aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht erneut zu beanstanden sein sollte.

Mit der geplanten Änderung soll § 8c Abs. 1. Satz 1 KStG für den Zeitraum vom 1. Januar 2008 bis zum 31. Dezember 2015 abgeschafft werden. Hierdurch soll der Entscheidung des BVerfG entsprochen werden, wonach der anteilige Wegfall des Verlustvortrages bei Körperschaften nach einem Anteilseignerwechsel zwischen 25 und 50 Prozent verfassungswidrig ist. Laut Begründung des Gesetzentwurfs sei der Tenor des BVerfG nur auf schädliche Sachverhalte vor Geltung des § 8d KStG, also vor 2016 anzuwenden. Diese Auslegung

der Entscheidung des BVerfG übersieht u. E. die grundsätzliche Kritik des BVerfG an den Typisierungen, wie sie in § 8c KStG getroffen werden. Auch für § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG ist die Missbrauchsverhinderung nicht geeignet, den durch den Verlustuntergang entstehenden Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und Trennungsprinzip zu rechtfertigen. Die Typisierung allein anhand der Beteiligungshöhe ist auch bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 Prozent unverhältnismäßig. Allenfalls steigt die abstrakte Missbrauchsgefahr. Der Anteilseignerwechsel größer 50 Prozent kann maximal als ein Indiz dienen, es sollte jedoch eine Entlastungsmöglichkeit, beispielsweise in Form eines Motivtests, eingeräumt werden.

Auch die Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 2 KStG ist daher mindestens bis zur Einführung von § 8d KStG verfassungswidrig und steht bereits zur verfassungsgerichtlichen Prüfung an. Darüber hinaus ist § 8d KStG nicht geeignet, um die notwendige Einengung des zu weiten Anwendungsbereichs des § 8c Abs. 1 Satz 1 (und Satz 2) KStG zu erreichen. Das Bundesverfassungsgericht hat zwar nur die Verfassungswidrigkeit der Regelung bis zur Einführung des fortführungsgebundenen Verlustvortrags in § 8d KStG festgestellt. Jedoch hatte das BVerfG umgekehrt nicht den Auftrag, die Regelung nach Einführung des § 8d KStG zu bewerten. Vielmehr lässt das BVerfG offen, ob § 8d KStG den Anwendungsbereich der Regelung ausreichend einschränkt, um § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zur Verfassungskonformität zu verhelfen. Dies ist jedoch nicht der Fall. So ist beispielsweise bei Organträgergesellschaften und bei Beteiligungen an Mitunternehmenschaften § 8d KStG nicht anwendbar. Des Weiteren führt selbst die Ausweitung der Tätigkeit der Gesellschaft zur Verweh- rung von § 8d KStG bzw. zu einem Untergang des fortführungsgebundenen Verlustvortrags, obwohl sich hierdurch erkennbar nicht die wirtschaftliche Identität der Gesellschaft verän- dert. § 8d KStG umfasst zudem den gesamten Verlustvortrag der Gesellschaft, also auch den nach § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG quotaal nicht untergehenden Anteil sowie nach dem schädlichen Beteiligungserwerb bis zum Ende des Veranlagungszeitraums entstehende Verluste, die von § 8c Abs. 1 KStG nicht erfasst sind. Daher muss auch der nicht von § 8c KStG bedrohte Verlustvortrag ins Risiko der Restriktionen des § 8d KStG gestellt werden, was den überschießenden Charakter der Norm verdeutlicht.

Die deutsche Wirtschaft fordert daher eine Neuregelung des Verlustabzugs bei Körper- schaften, bei welcher der ursprüngliche Regelungszweck, nämlich die Unterbindung des unerwünschten Handels mit substanzlosen Gesellschaften, welche vortragsfähige Verluste haben, im Vordergrund steht. Gleichzeitig sollen wirtschaftlich sinnvolle und notwendige Investitionen sowie Unternehmensumstrukturierungen nicht behindert bzw. benachteiligt



werden. Für Finanzverwaltungen sollte die Regelung zudem möglichst einfach administrierbar sein. Schließlich sollte der verfassungsrechtlich verankerte Grundsatz der Rechtssicherheit beachtet werden.

Hierfür ist die Rechtsfolge des Verlustuntergangs (wieder) an Tatbestandsmerkmale anzuknüpfen, die die „echten“ Missbrauchsfälle des Mantelkaufs oder des tatsächlichen Auseinanderfallens der Identität von verlusttragender und verlustnutzender Körperschaft zutreffend abbilden.

### **Berücksichtigung von Zählerwerben**

In der Begründung zu der vorgesehenen Regelung wird außerdem ausdrücklich herausgestellt, dass Beteiligungserwerbe unterhalb der 25 Prozent-Grenze vor dem 1. Januar 2016 sehr wohl als Zählerwerke für etwaige schädliche Beteiligungserwerbe von mehr als 25 bis 50 Prozent nach dem 31. Dezember 2015 zu berücksichtigen sein sollen. Demnach können diese Zählerwerke im Zusammenhang mit Neuerwerben von Beteiligungen nach dem 1. Januar 2016 die Rechtsfolgen (Verlustuntergang) des § 8c Abs. 1 KStG auslösen. Damit wird trotz der festgestellten Unvereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG durch das Bundesverfassungsgericht (Beschluss vom 29. März 2017, 2 BvL 6/11) § 8c Abs. 1 KStG im Hinblick auf die Rechtsfolgen faktisch weiter angewandt, was aus unserer Sicht kritisch zu sehen ist.

### **Petition:**

Eine neue Mantelkaufregelung sollte auf missbräuchliche Gestaltungen begrenzt und daher insgesamt reformiert werden. Zu einer umfassenden Reform gehört auch die Abschaffung der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10d Abs. 2 EStG.

Zumindest muss über den Gesetzesentwurf hinausgehend Satz 1 des § 8c Abs. 1 KStG vollständig, also auch für die Jahre nach 2015 gestrichen werden. Außerdem sollten bekannte Unzulänglichkeiten von § 8c KStG behoben werden, z.B. bei der sog. Stille Reserven - Klausel hinsichtlich der Berücksichtigung von stillen Reserven von Organgesellschaften beim Organträger.

Die Berücksichtigung von Zählerwerben ist zu unterlassen.

## V. Zu Artikel 7: Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

### Nummer 2 - § 21 KStG-E

#### Beitragsrückerstattungen

Die Reform des seit seiner Einführung nahezu unveränderten § 21 KStG ist notwendig und somit sind die vorgeschlagenen Änderungen des § 21 KStG in weiten Teilen ausdrücklich zu begrüßen. Insbesondere der Wegfall des bisherigen § 21 Abs. 2 KStG trägt der seit Jahren anhaltenden Niedrigzinsphase Rechnung und erlaubt die Anwendung der aufsichtsrechtlichen Grenzen. Damit wird der wichtigen Eigenmittelfunktion der freien Rückstellung für Beitragsrückerstattung (RfB) nach Solvency II entsprochen. Auch die Neustrukturierung der Höchstbetragsberechnung in § 21 Abs. 1 KStG wird zu erheblichen Vereinfachungen bei mehr Rechtssicherheit führen.

Ungeachtet dessen bedarf gerade § 21 Abs. 1 KStG noch einiger Anpassungen:

- a) § 21 Abs. 1 KStG-E würde dazu führen, dass die von den Versicherungsunternehmen an die Versicherungsnehmer tatsächlich vorgenommenen und dementsprechend handelsrechtlich verbuchten Beitragsrückerstattungen (BRE) nicht als steuerlich abziehbare Betriebsausgaben anerkannt werden, sofern diese mit sog. „steuerfreien“ Erträgen finanziert werden. Dies würde laut Regierungsentwurf steuerliche Mehreinnahmen in Höhe von 80 Mio. Euro jährlich bedeuten. Nicht berücksichtigt würde dann allerdings, dass die sog. „steuerfreien“ Erträge im Ausland erwirtschaftete und dort schon tatsächlich einmal besteuerte Erträge umfassen. Erschwerend kommt hinzu, dass eben diese Versteuerung zu Lasten der Kunden gehen würde, da weniger Mittel für die BRE zur Verfügung stünden. Dies wiederum wäre gleichbedeutend mit einer Schwächung der privaten und betrieblichen Altersvorsorge.

#### **Petition:**

Es sind die bestehenden Regelungen des § 21 KStG zur Behandlung „steuerfreier“ Erträge im Rahmen der normalen Höchstbetragsrechnung des § 21 Abs. 1 KStG-E beizubehalten.

- b) Begrüßenswert und systematisch richtig ist, dass gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 Satz 7 KStG-E die sog. Mindestbeitragsrückerstattung gemäß der Mindestzuführungsverordnung immer vollständig als steuerliche Betriebsausgabe abziehbar sein soll. Unverständlich und unsystematisch ist jedoch, dass dies gemäß § 21 Abs. 1 KStG (dort am Ende) nicht gelten

soll, wenn die Mindestbeitragsrückerstattung mit sog. „steuerfreien“ Erträgen finanziert wurde.

**Petition:**

Aufwendungen, die auf Grund gesetzlicher Vorschriften oder aufsichtsrechtlicher Anordnung zu gewähren sind (Mindestzuführungen), müssen auch künftig uneingeschränkt steuerlich abzugsfähig sein.

c) § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG-E sieht ferner vor, dass das zur Berechnung der steuerlich abziehbaren BRE maßgebende Eigenkapital um einen Zuschlag in Höhe von 10 Prozent des ungebundenen Teils der RfB erhöht werden soll. Technisch gesehen führt dieser Zuschlag zu einem Mehr an nicht abzugsfähigen BRE. Für einen solchen Zuschlag besteht kein sachlicher Grund. Die Notwendigkeit dieser Regelung als Kompensation für den Wegfall der steuerlichen Höchstbetragsregelung für die RfB in § 21 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 KStG – so die Gesetzesbegründung auf Seite 61 – erschließt sich nicht.

**Petition:**

Von der Einführung eines Eigenkapitalzuschlags zur Höchstbetragsrechnung in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 4 letzter Halbsatz KStG-E ist abzusehen.

d) Schließlich wäre es wünschenswert, wenn die neue Fassung des § 21 KStG optional schon für das Jahr 2018 genutzt werden könnte. Ohne eine solche Möglichkeit wäre die für den Veranlagungszeitraum 2018 noch geltende Begrenzung der Zuführungen zu den RfB auf die letzten fünf Jahre gemäß § 21 Abs. 2 Nr. 1 KStG anzuwenden. Aufgrund des unverändert bestehenden Niedrigzinsumfelds käme die geplante Neuregelung für eine Reihe von Unternehmen um ein Jahr zu spät. Sie müssten rein steuerlich bedingt erhebliche Teile ihrer vorhandenen RfB aufzulösen.

**Petition:**

§ 21 KStG-E sollte optional bereits für den Veranlagungszeitraum 2018 anwendbar sein.

## **VI. Zu Artikel 9: Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

### **Nummer 2 Buchstabe b) - Neuregelung § 3 Abs. 13-15 UStG-E**

#### **Gutscheine**

Bei den umsatzsteuerlichen Regelungen zu Gutscheinen in § 3 Abs. 13-15 und § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG-E handelt es sich um eine nahezu wörtliche Übernahme aus der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL).

Grundsätzlich ist die Umsetzung in nationales Recht gelungen. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es jedoch begrüßenswert, wenn die nachfolgenden Punkte aus den Erwägungsgründen der Gutscheinrichtlinie noch in nationales Recht auf Gesetzesebene umgesetzt werden.

#### **Klarstellung des Begriffs „Instrument“**

Entgegen der natürlichen Auffassung eines Laien vom Begriff eines Gutscheins sollen auch in elektronischer Form manifestierte „Gutscheine“ mit von der Regelung umfasst sein, weshalb der eigentlich englische Rechtsbegriff „Instrument“ verwendet wird.

#### **Petitum:**

Folgende Formulierung wäre daher für die breite Verständlichkeit der gesetzlichen Regelung in § 3 Abs. 13 Satz 1 UStG-E vorzuziehen: „Ein Gutschein ist ein Instrument, welches gegenständlich verkörpert sein oder eine elektronische Form haben kann, aufgrund dessen ...“.

Andernfalls ist zu befürchten, dass gerade Instrumente in elektronischer Form vom Rechtsanwender nicht als Gutscheine im Sinne der Regelung anerkannt werden.

#### **Abgrenzung zum Zahlungsmittel**

Die ursprünglich angedachte, in der Endfassung der Richtlinie jedoch nicht mehr enthaltene Abgrenzung von Gutscheinen zu Zahlungsmitteln ist insbesondere bei Guthabekarten in Abgrenzung zu Einzweck-Gutscheinen wesentlich. Da die vormalige nationale Unterscheidung von Nennwert-Gutscheinen zu Sachwert-Gutscheinen obsolet wird, fallen Nennwert-

Gutscheine grundsätzlich unter die Regelung, wenn der Unternehmer bzw. die Unternehmer, bei denen die Nennwert-Gutscheine eingelöst werden können, bereits abgrenzbar sind (*Englisch*, ifst-Schrift 515 (2017), S. 14 ff.).

**Petition:**

Es sollte eine Negativ-Abgrenzung als neuer Satz 3 hinter § 3 Abs. 13 Satz 2 UStG-E aufgenommen werden: „Kein Gutschein ist ein Instrument, welches auf einen Geldbetrag lautet und vom Aussteller oder einem Dritten jederzeit und voraussetzungslos wieder gegen den ursprünglich eingezahlten bzw. den noch nicht verwendeten Geldbetrag gegen gesetzliche Zahlungsmittel zurückgetauscht wird.“ (vgl. *Englisch*, ifst-Schrift 515 (2017), S. 14).

**Nummer 4 Buchstabe c) – Einfügung eines neuen Satzes 3 in § 10 UStG**

**Bemessungsgrundlage bei Entgegennahme eines Mehrzweckgutscheins**

Der Gutscheinwert soll nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG-E maßgeblich sein, wenn „bei der Entgegennahme eines Mehrzweck-Gutscheins (§ 3 Absatz 15) keine Angaben über die Höhe der für den Gutschein erhaltenen Gegenleistung nach Satz 2“ vorliegen. Abweichungen können sich insbesondere bei dem Verkauf eines Gutscheins unter seinem Nennwert ergeben. Der Wortlaut suggeriert, dass die Angaben bereits zum Zeitpunkt der Entgegennahme des Gutscheins vorliegen müssen. Ein solches Erfordernis wäre nicht sachgerecht. Es muss ausreichen, wenn dem Unternehmer, der einen Gutschein einlöst, der tatsächlich gezahlte Preis für den Gutschein erst nach Einlösung bekannt wird.

**Petition:** Es sollte zumindest im Bericht des Finanzausschusses klargestellt werden, dass es genügt, wenn die Angaben nach Gutschein-Entgegennahme bei dem Unternehmer vorliegen, der den Gutschein einlöst.

## **Nummer 7 und 8**

### **Einführung einer Haftung von Betreibern elektronischer Marktplätze**

Die deutsche Wirtschaft begrüßt den Vorstoß des Gesetzgebers, elektronische Marktplätze mehr in die Verantwortung zu nehmen, um für einen besseren Umsatzsteuervollzug im Online-Handel zu sorgen. Der Bundesrechnungshof hat seit Jahren erhebliche Steuerausfälle und Kontrolldefizite in Bezug auf ausländische Marktplatzhändler festgestellt, unabhängig davon, ob diese registriert sind.

Der Steuerbetrug belastet neben dem Fiskus vor allen Dingen die ehrlichen Händler und Unternehmen, die erheblichen Wettbewerbsverzerrungen unterliegen. Die gewerbliche Wirtschaft sieht es daher als vertretbar an, kurzfristige Maßnahmen zu ergreifen.

Die im Entwurf vorgesehenen Aufzeichnungspflichten und Haftungsregelungen sind aber zu weitgehend. Sie gehen auch über die britischen Haftungsregelungen für Plattformen hinaus, die Vorlage für die vorliegenden Regelungsentwürfe sind. Die Regelungen im Regierungsentwurf gelten neben B2C-Konstellationen auch für B2B- und für C2C-Verkäufe, selbst bei reinen Inlandssachverhalten.

Die mit den Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflichten einhergehende Bürokratie ist schwer zu rechtfertigen. Einerseits bleibt Umsatzsteuerhinterziehung weiterhin möglich. Der Grund ist, dass die Finanzverwaltung die Aufzeichnungen des Marktplatzbetreibers nicht in Echtzeit mit den Erklärungen sowie Zahlungen des Marktplatzhändlers abgleichen kann. Andererseits müssen die Online-Marktplätze auch in Konstellationen Bescheinigungen anfordern, in denen Deutschland ohnehin nicht besteuern kann. Das sind v. a. Fälle, in denen die Ware nicht aus einem deutschen Warenlager, sondern direkt aus dem Ausland geliefert wird.

Wir halten es für richtig, wenn die Plattformbetreiber stärker in die Pflicht genommen werden. Das muss aber gleichwohl mit Augenmaß geschehen. Insgesamt plädieren wir daher dafür, dass die neuen Regelungen stärker auf ausländische Verkäufer (insbes. solche aus Drittstaaten) fokussiert und die Belastungen aus den Aufzeichnungs- und Bescheinigungspflichten reduziert werden.

Nach den Empfehlungen des Bundesrechnungshofes hängt der Erfolg der Haftungsregelung davon ab, dass ihre Voraussetzungen leicht prüfbar sind. Die Regelungen müssen

dafür klar und handhabbar umsetzbar sein. Die gewerbliche Wirtschaft erwartet von der Finanzverwaltung eine effiziente und systembasierte Kontrolllösung.

Wir sehen die Gefahr von Vollzugsdefiziten bei im Drittland ansässigen Plattformbetreibern, da sowohl die Durchsetzung der Übermittlung der aufzuzeichnenden Daten an die Finanzverwaltung als auch eine Vollstreckung von Haftungsbescheiden hier schwierig bis unmöglich sein dürfte und damit die großen außerhalb der EU betriebenen Plattformen effektiv nicht belangt werden. Mit dem vom Gesetzgeber betroffenen Ansatz dürften daher in erster Linie europäische und vor allem in Deutschland ansässige Plattformbetreiber von der Haftung und den Aufzeichnungspflichten betroffen sein.

## **Nummer 8 - § 25e UStG-E**

### **Haftung**

a) Klarstellungen zur Auslegung der Begriffe elektronischer Marktplatz und rechtliches Begründen einer Lieferung

Sowohl die Haftung nach § 25e UStG-E als auch die Aufzeichnungspflichten nach § 22f UStG-E gelten für elektronische Marktplätze, auf denen Lieferungen „rechtlich begründet“ sind. Mit rechtlicher Begründung dürfte der Abschluss eines Kaufvertrags gemeint sein, so dass auf dem Marktplatz sämtliche Vertragsbedingungen bekannt und feststehen müssen. Dies sollte aber klargestellt werden.

Im Einzelnen können sich Schwierigkeiten bei der Abgrenzung erfasster und nicht erfasster Sachverhalte ergeben.

### **Petition:**

Es sollten im Bericht des Finanzausschusses weitere Klarstellungen zur Auslegung der Begriffe „elektronischer Marktplatz“ und „rechtlich begründet“ aufgenommen werden. Es sollten Beispiele nicht erfasster Marktplätze aufgenommen werden. Hierzu gehören insbesondere Vermittlungsplattformen, die nur über Verkäufer informieren und erlauben, mit den Verkäufern in Kontakt zu treten und bei denen der rechtlich bindende Kaufvertrag zu einem späteren Zeitpunkt und über einen anderen Weg und nicht auf dem Marktplatz abgeschlossen wird.

Zudem sollte geprüft werden, ob mittels Schwellenwerten Betreiber von Marktplätzen mit geringem Umsatzvolumen von den Regelungen ausgenommen werden können.

a) Verschuldensunabhängige Haftung für Plattformbetreiber nach § 25e Abs. 1 UStG-E:

Die Norm etabliert eine verschuldensunabhängige Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes für die Umsatzsteuer aus Lieferungen, die auf dem Marktplatz rechtlich begründet worden sind. Dies halten wir im Grundsatz für sinnvoll. Die Haftung ist allerdings sehr weitreichend. Sie erfasst sämtliche Marktplatzhändler unabhängig von ihrer Ansässigkeit – also auch deutsche Händler, die den Prüfungs- und Sanktionsmöglichkeiten der AO unterliegen. Darüber hinaus greift sie unabhängig davon ein, warum der Verkäufer seine Umsatzsteuerzahlungen nicht leistet. Der Betreiber haftet also auch im Fall einer Insolvenz des Marktplatzhändlers.

Probleme beim Vollzug der Umsatzsteuererhebung treten in erster Linie im Handel mit Waren aus Drittländern auf. Daher ist es das erklärte politische Ziel, den Steuerbetrug seitens Lieferanten aus Drittstaaten einzudämmen. Der Gesetzeswortlaut erfasst jedoch auch Lieferanten aus dem Inland und den EU-Mitgliedsstaaten. Diese Umsätze unterliegen jedoch dem Steuervollzug wie jeder andere inländische bzw. europäische Umsatz. Es ist zudem nicht einzusehen, warum der Gesetzgeber bei deutschen Steuerpflichtigen den Steueranspruch durch einen zusätzlichen Haftungsschuldner absichern muss, nur weil der Steuerpflichtige über eine Plattform handelt. Die Finanzverwaltung profitiert bereits insofern, als sie durch die Aufzeichnungen des Marktplatzbetreibers die Einhaltung des Umsatzsteuerrechts besser überprüfen kann. Die Aufzeichnungen kann die Finanzverwaltung jederzeit – also anders als bei Sammelauskunftersuchen auch ins Blaue hinein – nach § 22f Abs. 3 UStG-E anfordern.

Die verschuldensunabhängige Haftung wird in Bezug auf Marktplatzhändler, die sich als Unternehmer registriert haben, erst bei Vorliegen von Finanzamts-Bescheinigungen bzw. elektronischen Bestätigungen nach Abs. 2 eingeschränkt. Dies führt - weil die Bescheinigungen bis zur Verfügungstellung einer elektronischen Schnittstelle in Papierform erteilt werden - zu einem massiven bürokratischen Aufwand bei den Marktplatzbetreibern. Laut Gesetzesbegründung ist von ca. 1 Mio. auszustellender Bescheinigungen auszugehen. In den Folgejahren ist jährlich mit ca. 250.000 zusätzlichen Marktplatzhändlern zu rechnen.



Es sollte vor diesem Hintergrund die verschuldensunabhängige Haftung nach Abs. 1 und die Bescheinigungspflicht auf ausländische Marktplatzhändler beschränkt werden. Dies entspräche im Übrigen in etwa der Rechtslage in Großbritannien. Zumindest in Bezug auf deutsche Marktplatzhändler sollte der Marktplatzbetreiber erst haften, wenn er von der Finanzverwaltung darüber informiert wird, dass der Marktplatzhändler seine Umsatzsteuer nicht zahlt. Im Ergebnis würde die Haftung – je nach Ansässigkeit des Marktplatzhändlers – unterschiedlich weit reichen. Für Umsatzsteuerschulden ausländischer Marktplatzhändler bestünde eine verschuldensunabhängige Haftung, die bei Vorliegen einer Bescheinigung eingeschränkt wird. Bei deutschen Marktplatzhändlern würde zwar auch eine Haftung in Betracht kommen, dies aber nur aufgrund einer Mitteilung der Finanzverwaltung über eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung des Händlers. Damit würde die Anzahl der anfallenden Bescheinigungen massiv reduziert, da diese nur für ausländische Marktplatzhändler notwendig würden.

#### **Petitum:**

Abs. 1 sollte wie folgt formuliert werden:

*„Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes (Betreiber) haftet für die nicht entrichtete Steuer aus der Lieferung eines ausländischen Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist.“*

Der Haftungstatbestand für den Fall einer Mitteilung des Finanzamts in Abs. 4 muss dementsprechend angepasst werden. Er muss so formuliert werden, dass er auch eine Haftung für Umsatzsteuerschulden eines Marktplatzhändlers etabliert, der keine Bescheinigung vorgelegt hat. Derzeit gilt die dort statuierte Haftung nur für den Fall eines Marktplatzhändlers, der eine solche Bescheinigung vorgelegt hat.

Außerdem sollte die Regelungen zeitlich gestaffelt werden. Sowohl die verschuldensunabhängige Haftung nach Abs. 1 als auch die Bescheinigungspflicht sollten in einem ersten Schritt nur für Verkäufer aus Drittstaaten eingeführt werden. In einem zweiten Schritt könnten die Regelungen auf die übrigen ausländischen Verkäufer ausgedehnt werden. Es genügt nicht – wie im Regierungsentwurf geschehen – lediglich den Erstanwendungzeitpunkt für die Haftung, nicht aber auch für die Aufzeichnungspflichten und insb. für die Bescheinigungspflicht zeitlich zu verschieben.

b.) Rückausnahme von der Haftungseinschränkung bei vorliegender Bescheinigung

Eine Haftung kann nach Abs. 2 S. 2 trotz vorliegender Bescheinigung eintreten, wenn der liefernde Unternehmer (Marktplatzhändler) seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht in vollem Umfang nachkommt und der Marktplatzbetreiber hiervon Kenntnis hatte oder hätte haben müssen. Diese Rückausnahme ist zu weitgehend. Es wäre jede steuerliche Verfehlung (z. B. verspätete Abgabe einer Lohnsteueranmeldung) haftungsauslösend. Außerdem würde die Haftung auch für Umsatzsteuer bestehen, die zeitlich u.U. lange vor dem Zeitpunkt einer möglichen Kenntnis des Marktplatzbetreibers entstanden ist. Hätte der Betreiber beispielsweise im Dezember 2021 von nicht abgeführter Umsatzsteuer Kenntnis haben müssen, dann kann sich die Haftung nicht auf Umsatzsteuer beziehen, die vor diesem Zeitpunkt entstanden ist.

Für die Marktplatzbetreiber ist es wegen der unbestimmten Rechtsbegriffe schwierig, festzustellen, welche Risikovorsorgemaßnahmen sie ergreifen müssen, um der Haftung zu entgehen. So ist es denkbar, dass die Finanzverwaltung das Kennenmüssen damit begründen könnte, dass Waren zu marktunüblichen Preisen verkauft werden. Das würde auf eine Preisbeobachtungspflicht hinauslaufen. Den Marktplatzbetreibern dürfen als nicht Steuerpflichtige aber keine schwer oder nicht zu kontrollierenden Risiken überbürdet werden.

**Petition:**

Die haftungsauslösende Verfehlung des Marktplatzhändlers sollte auf die Nichterklärung/Nichtzahlung der Umsatzsteuer beschränkt werden. Ferner sollte die Haftung auf den Fall positiver Kenntnis beschränkt werden.

§ 25e Abs. 2 S. 2 sollte wie folgt formuliert werden:

*„Dies gilt nicht, wenn er Kenntnis davon hatte, dass der liefernde Unternehmer Umsatzsteuerbeträge aus Lieferungen nicht oder nicht vollständig entrichtet, die über den von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden sind; in diesem Fall beschränkt sich die Haftung jedoch auf Lieferungen, die nach dem Zeitpunkt rechtlich begründet worden sind, zu dem der Betreiber erstmalig Kenntnis von einem Pflichtverstoß des Marktplatzhändlers hatte.“*

Im Bericht des Finanzausschusses sollte klargestellt werden, dass keine Verpflichtung zu einem turnusmäßigen Überprüfen der Bescheinigung besteht und dass aus ungewöhnlichen Preisgestaltungen der Marktplatzhändler ein Schluss auf eine positive Kenntnis des Marktplatzbetreibers von steuerlichem Fehlverhalten nicht zulässig ist.

Ferner sollte im Bericht des Finanzausschusses klargestellt werden, dass die Marktplatzbetreiber auf den Fortbestand der Bescheinigung bis zum Zeitpunkt einer Mitteilung der Finanzverwaltung über die steuerliche Unzuverlässigkeit des Marktplatzhändlers nach § 25e Abs. 4 UStG-E vertrauen können.

c) Haftung für private Verkäufer (§ 25e Abs. 3 UStG-E)

Der Betreiber haftet des Weiteren nicht nach Absatz 1, wenn die Registrierung auf dem elektronischen Marktplatz des Betreibers nicht als Unternehmer erfolgt ist und der Betreiber die Aufzeichnungspflichten nach § 22f Abs. 2 UStG-E erfüllt. Dies gilt nicht, wenn nach Art, Menge oder Höhe der erzielten Umsätze davon auszugehen ist, dass der Betreiber Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden.

Auch bei diesem speziellen Haftungstatbestand stellt sich die Frage, durch welche Maßnahmen der Betreiber eine Haftung ausschließen kann. Marktplatzbetreiber haben regelmäßig keine Kenntnis darüber, ob und in welcher Höhe der Drittanbieter auf anderen Marktplätzen und/oder außerhalb von online Marktplätzen Verkäufe tätigt.

Schon für Finanzrichter ist es schwierig zu unterscheiden, ab wann eine Verkaufstätigkeit auf Online-Plattformen nicht mehr als privat, sondern als unternehmerisch einzustufen ist. Das zeigt die teilweise divergierende Rechtsprechung von Bundesfinanzhof und Untergerichten zum Thema. Diese Aufgabe soll nun aber den Plattformbetreibern im Massengeschäft zukommen. Wie sie dies leisten sollen, bleibt unklar. Die Grenze zwischen privatem und unternehmerischem Verkauf im Online-Handel wird in der Fachliteratur zu Recht als „sehr verschwommen und nur schwer definierbar“ bezeichnet (Roth/Loose, UR 2014, 169). Der BFH fordert eine Gesamtbetrachtung der Verhältnisse (BFH, Urt. v. 12.08.2015, Az. XI R 43/13). Die Höhe und die Menge der Umsätze allein sind nicht entscheidend. Auch bei hohen Umsätzen kann ein Online- Handel privat sein (siehe BFH-Rspr. zum Verkauf einer Briefmarkensammlung zu einem Preis von 386.000 DM: BFH, Urt. v. 29.6.1987, Az. X R 23/92, BStBl II S. 744). Es soll also u. a. darauf anköm-

men, welche Art von Gegenständen verkauft wird; außerdem darauf, ob sich der Verkäufer wie ein Händler verhält. Diese Kriterien sind durch eine rein zahlenmäßige und somit automatisierte Auswertung der Verkaufstätigkeit nicht zu erfassen. Die Prüfung müsste manuell durch Einschaltung von Personal im Wege einer Einzelfallbetrachtung vom Marktplatzbetreiber erfolgen. Damit dürfte für die Marktplatzbetreiber Risikovorsorge insoweit nur mit großem Aufwand zu leisten sein. Selbst dann blieben sie aber mit dem Risiko einer abweichenden Grenzziehung zwischen privatem und unternehmerischem Verkauf seitens der Finanzverwaltung und letztlich auch seitens der Gerichtsbarkeit belastet. Marktplatzbetreiber wären im Zweifel gehalten, private Verkäufer völlig vom Marktplatz auszuschließen. Zudem ist zu klären, in welchen Zeitabständen der Betreiber erneut prüfen muss, ob der Drittanbieter zum Unternehmer wurde, wenn dieser im Zeitpunkt der Registrierung Nichtunternehmer war.

Wie in Abs. 2 fehlt auch eine zeitliche Eingrenzung der Haftung. Diese dürfte frühestens für Lieferungen bestehen, die nach dem Bekanntwerden von Tatsachen rechtlich begründet wurden, die auf einen unternehmerischen Online-Handel deuten.

Die Haftungsnorm geht über die vergleichbaren Regelungen in Großbritannien hinaus. Dort kommt es erst zu einer Haftung der Plattform für inländische Marktplatzhändler nachdem der Plattformbetreiber von der Finanzverwaltung über die umsatzsteuerliche Pflichtverletzung informiert worden ist.

Hinzu kommt, dass nach der Kleinunternehmerregelung in § 19 UStG bis zu einem (Brutto-)Jahresumsatz von 17.500,- EUR selbst bei einer unternehmerischen Tätigkeit der Marktplatzhändler auf die Besteuerung verzichten kann und somit kaum ein Umsatzsteuerrisiko für den Fiskus besteht. Eine Feststellung eines unternehmerischen Handels unterhalb dieser Umsatzgrenze ist fiskalisch somit unergiebig.

**Petitum:**

Die Haftung für private Verkäufer muss praktikabel ausgestaltet werden. Dies sollte dadurch geschehen, dass eine Haftung für deutsche Marktplatzhändler nicht automatisch, sondern erst nach Information durch die Finanzverwaltung einsetzt. Wir verweisen auf unser obiges Petitum zu a.). Das gilt auch für private Verkäufer.

Alternativ sollte bei privaten Verkäufern auf dem Marktplatz des Betreibers bis zu einer Grenze von 17.500 Euro keine Haftung des Marktplatzbetreibers bestehen, es sei denn,

die Finanzverwaltung informiert den Marktplatzbetreiber über die Umsatzsteerpflicht des Händlers.

d) Haftung nach Mitteilung (§ 25e Abs. 4 Satz 1 UStG-E)

Kommt der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Pflichten nicht nach, ist das für den liefernden Unternehmer zuständige Finanzamt berechtigt, dies dem Betreiber mitzuteilen, wenn andere Maßnahmen keinen unmittelbaren Erfolg versprechen.

Unklar ist, was unter „anderen Maßnahmen“ im Sinne des § 25e Abs. 4 Satz 1 UStG-E zu verstehen ist. Hierzu findet sich auch kein Hinweis in der Begründung. Offen ist zudem, wann diese „keinen unmittelbaren Erfolg versprechen“.

**Petitur:**

Die Haftung des Betreibers sollte nur „ultima ratio“ sein.

e) Vollstreckungsversuch bei Steuerschuldner nicht erforderlich (§ 25e Abs. 8 UStG-E)

Hat der liefernde Unternehmer keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, auf den das Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum anzuwenden ist, ist § 219 der Abgabenordnung nicht anzuwenden.

**Petitur:**

Aus unserer Sicht muss an dem Grundsatz festgehalten werden, dass eine (nachrangige) Haftung für fremde Schulden nur dann in Betracht kommt, wenn die Finanzverwaltung zuvor erfolglos versucht hat, den offenen Steuerbetrag beim Steuerschuldner einzufordern.

**Nr. 7 - § 22f UStG-E**

**Aufzeichnungspflichten, Bescheinigungen**

Die vorgesehenen Aufzeichnungspflichten und Bescheinigungen dürften v.a. in der Startphase zu praktischen Problemen und erheblichem Aufwand für Finanzverwaltung und Wirt-

schaft führen. Neben einer gesetzlichen Regelung sind die im Folgenden auch angesprochenen Anwendungsfragen in einer untergesetzlichen Anwendung praxistauglich zu präzisieren:

1. § 22f Abs. 1 UStG-E

a) Bescheinigungspflicht auch bei fehlender Steuerbarkeit in Deutschland

Offenbar sollen Marktplatzhändler auch dann eine Bescheinigung beantragen, wenn sie in Deutschland nicht steuerbare (z. B. Versandhandel) oder steuerfreie Lieferungen (z. B. inner-gemeinschaftliche Lieferung / Ausfuhrlieferung) oder Einfuhren erbringen. In diesen Fällen ist es Händlern aber nicht möglich, sich für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen, bzw. es ist nicht notwendig. Bei Versandhandelslieferungen aus dem EU-Ausland muss sich der EU-ausländische Händler nicht in Deutschland registrieren, wenn seine Umsätze mit deutschen Kunden die 100.000 Euro-Lieferschwelle nicht überschreiten. Diese Umsätze kann er in seinem Heimatmitgliedstaat versteuern. Ab 2021 können EU-ausländische Händler ihre Versandhandelsumsätze mit deutschen Endkunden im sog. One-Stop Shop anmelden, ohne sich in Deutschland steuerlich zu registrieren.

**Petitum:**

Es muss eine Lösung für die Fälle gefunden werden, in denen der Marktplatzhändler keine in Deutschland steuerbaren Lieferungen ausführt. Es müssten gleichwohl Bescheinigungen ausgestellt werden, solange die Bescheinigung für die Marktplatzbetreiber Voraussetzung dafür ist, dass deren verschuldensunabhängige Haftung eingeschränkt wird.

b) Vermeidung von Medienbrüchen

Grundsätzlich enttäuschend ist, dass die Bescheinigungen (zunächst) lediglich in Papierform ausgestellt werden. Im Zuge der Digitalisierung der öffentlichen Verwaltung ist dies ein erheblicher Rückschritt, gerade im Kontext des Onlinehandels. Die Einführung einer neuen Papierbescheinigung stellt einen Medienbruch dar, der sowohl für die Online-Händler als auch für die Plattformbetreiber einen bürokratischen Mehraufwand darstellen wird. Papierbescheinigungen führen immer zu einer manuellen Entgegennahme, Erfassung und ggf. einem Scannen. Verschärfend kommt hinzu, dass die Bescheinigung höchstens drei Jahre gültig sein soll. Zukunftsweisend wäre dagegen ein durchweg digitaler Ansatz: Auf einen

elektronischen Antrag des Onlinehändlers bei der Finanzverwaltung folgt die elektronische Übermittlung der Bescheinigungsdaten an den Onlinehändler oder direkt an den Plattformbetreiber.

**Petition:**

Soweit unserer Forderung nachgekommen würde, automatische Haftung und Bescheinigungen bzw. elektronische Bestätigungen auf ausländische Marktplatzhändler einzuschränken, würde bereits ein erheblicher Teil der Bürokratie vermieden. Für die ausländischen Händler sollte von Anfang an ein digitaler Prozess aufgesetzt bzw. ermöglicht werden (e-government).

- c) Pflicht zur Aufzeichnung des Orts des Beförderungsbeginns (§ 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG-E)

Der Betreiber des elektronischen Marktplatzes hat nicht unbedingt Kenntnis über den in Nr. 4 erwähnten „Ort des Beginns der Beförderung“. Übernimmt der Betreiber das gesamte Fulfillment, insbesondere Lagerung der Ware, kennt der Betreiber den Ort des Beförderungsbeginns. Es handelt sich um das Lager, von dem aus die Ware versandt wird. Anders aber, wenn der Betreiber in die Logistik nicht involviert ist. Er müsste sich dann den Abgangsort vom Marktplatzhändler mitteilen lassen, da dies nicht unbedingt der Sitz des Lieferanten ist. Die Umsetzung dieser Anforderung dürfte für betroffene Marktplatzbetreiber neben der Anpassung der Verträge mit den Marktplatzhändlern Änderungen der IT mit sich bringen und eine Übergangsfrist erfordern.

**Petition:**

Es muss eine Übergangsfrist geben, damit Marktplatzbetreiber die Vereinbarungen mit den Marktplatzhändlern und die IT-Systeme anpassen können, um die Informationen über den Abgangsort der Warenbeförderungen automatisiert zu erfassen. Hierfür benötigen die Unternehmen eine Vorlaufzeit von ca. einem Jahr.

Für Zwecke der Feststellung deutscher Besteuerungsrechte sollte es ausreichen, wenn der Staat angegeben wird, in dem die Beförderung beginnt. Insofern ist die Anforderung der Angabe des „Orts“ des Beförderungsbeginns zu weitreichend.

d) § 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG-E (Aufzeichnung von Steuernummer und USt-IdNr.)

Es besteht nach dem Gesetzesentwurf die Verpflichtung zur Aufzeichnung sowohl der Steuernummer als auch der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Verkäufers. Der Grund für die Aufzeichnung beider Nummern ist nicht nachvollziehbar. Zudem können hierdurch bspw. nachfolgende Probleme ausgelöst werden. Es stellt sich die Frage, ob gegen die Aufzeichnungspflichten verstoßen wird, wenn nur die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer fehlt, obwohl der Verkäufer durch die Steuernummer eindeutig identifiziert werden kann und für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist. Es kann nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, den Marktplatzbetreiber zu verpflichten, fortwährend zu überwachen, ob eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt wurde.

**Petition:**

Es sollte ausreichen, die Steuernummer oder die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer aufzuzeichnen.

e) Übermittlung durch den Marktplatzbetreiber (§ 22f Abs. 3 UStG-E)

Der Betreiber hat die von ihm nach Absatz 1 und Absatz 2 aufzuzeichnenden Daten auf Anforderung des Finanzamtes elektronisch zu übermitteln.

**Petition:**

Es muss geregelt werden, in welchem Format und innerhalb welchen Zeitraumes die Daten zu übermitteln sind.

f) Inkrafttreten / zeitliche Anwendung

Darüber hinaus bestehen erhebliche Bedenken, ob die neuen Regelungen fristgerecht ab dem 1. Januar 2019 umgesetzt werden können. Die derzeit vorgesehene zeitlich gestaffelte Anwendung der Haftungsvorschrift reicht voraussichtlich ebenfalls nicht aus, um den Ausschluss von ehrlichen Marktplatzhändlern hinreichend zu vermeiden. Es erscheint nicht praktikabel, dass bis zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Haftungsregelung für Drittstaatenhändler zum 1. März 2019 bzw. für EU- und inländischen Händlern zum 1. Oktober 2019 die erforderlichen Bescheinigungen flächendeckend vorliegen. Wir sehen die Gefahr, dass die Finanzämter nicht in der Lage sind, die Flut von Anträgen auf Erteilung einer Bescheinigung schnell genug zu



bearbeiten und Händler von Marktplätzen ausgeschlossen werden, weil die Bescheinigung nicht schnell genug beschaffbar war. Der Gesetzesentwurf selbst geht von einer Fallzahl von 1 Mio. aus. Selbst bei einer Bearbeitungszeit von nur 5 Minuten pro Fall läuft dies auf einen gewaltigen Zeit- und dementsprechenden Personalaufwand in den Finanzämtern hinaus.

**Petition:**

Die automatische und verschuldensunabhängige Haftung nach § 25e Abs. 1 UStG-E sollte entsprechend der britischen Regelung auf ausländische Marktplatzhändler beschränkt werden, siehe unser obiges Petition zu Nr. 8, dort Abschnitt a). Damit entfielen auch die Notwendigkeit der Bescheinigungen bzw. elektronischen Bestätigungen für deutsche Marktplatzhändler. Diese würden für deutsche Marktplatzhändler nicht mehr als „Enthaftungstatbestand“ benötigt.

Für die Pflicht zur Aufzeichnung des Warenabgangsorts nach § 22f Abs. 1 S. 1 Nr. 5 UStG-E sollte für Marktplatzbetreiber, die über diese Information derzeit nicht verfügen, eine Übergangsfrist bis zum 1. Januar 2020 gewährt werden.

Sofern eine verschuldensunabhängige Haftung entgegen unserem Petition auch für inländische Händler eingeführt wird, sollte die Haftung und die Bescheinigungspflicht nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG-E für deutsche Händler auf den 1. Januar 2020 hinausgeschoben werden.

Ferner sollte geprüft werden, ob die bis 1. März 2019 hinausgeschobene Frist für die Haftung für Marktplatzhändler aus Drittstaaten ausreicht und ggf. ebenfalls weiter nach hinten verschoben werden sollte, was dann aber ebenfalls auch auf die Bescheinigungspflicht nach § 22f Abs. 1 S. 2 UStG-E bezogen werden müsste.

## **VII. Zu Artikel 12: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes**

### **Nummer 3 - § 20 Abs. 2 Nr. 3 GrEStG:**

Die Übermittlung einer Beteiligungsübersicht ist zwar grundsätzlich nachvollziehbar. Jedoch stellt sich die Frage, wie das in Fällen erfolgen soll, in denen die Anteilseigner nicht bekannt sind (Publikums-KG, börsennotierte AG).

### **Petition:**

Kleinstbeteiligungen, wie sie bei Publikumsgesellschaften vorkommen und börsengehandelte Aktiengesellschaften sollten hiervon ausgenommen werden.

## **VIII. Zu Artikel 13: Änderung des Investmentsteuergesetzes**

### **Nummer 4 b - § 56 Abs. 2 Satz 4 bis 7 InvStG-E**

#### **Anschaffungskosten und Abschreibungsverbot bei Anwendung der Übergangsregelung auf das neue Investmentsteuerrecht**

Im Regierungsentwurf ist vorgesehen, die Übergangsregelung des § 56 InvStG vom alten zum neuen Investmentsteuerrecht erneut zu ändern. Konkret sollen als (fiktive) Anschaffungskosten nun nicht die bisherigen Anschaffungskosten weitergeführt werden, sondern die neuen, auf den 31. Dezember 2017 ermittelten Werte angesetzt werden. Sich im Nachgang ergebende Wertminderungen und Werterhöhungen sollen dann grundsätzlich erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Alt-Anteile zu berücksichtigen sein. Die Gesetzesänderung soll bereits rückwirkend ab Zuleitung des Gesetzentwurfes an den Bundesrat (d. h. ab 10. August 2018) in Kraft treten (§ 56 Abs. 1 Satz 5 InvStG-E).

Mit dieser Regelung soll wohl die bestehende Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu steuerlichen Ausgleichsposten bei ausschüttungsgleichen Erträgen in das neue Recht überführt werden. Die Rechtsauffassung ist inzwischen vom BFH durch Urteil vom 29. März 2017 (I R 73/15) bestätigt worden. Die Finanzverwaltung wiederum hat das Urteil anerkannt (vgl. BStBl II S. 1065). Nach dieser Rechtsprechung sind steuerliche Ausgleichsposten für die ausschüttungsgleichen Erträge – mangels Rechtsgrundlage – nicht in der Steuerbilanz abzubilden. Der Merkposten sei lediglich zur Vermeidung der doppelten Versteuerung zu bilden und weder ein selbständiges Wirtschaftsgut, das einer Bewertung nach § 6 Abs. 1 EStG zugänglich ist, noch mit dem Charakter von Anschaffungsnebenkosten Bestandteil des Wirtschaftsguts Investmentanteil (Tz. 18 des Urteils). Hieraus folge, dass eine Teilwertabschreibung nicht in Frage komme und eine Berücksichtigung erst bei Rückgabe bzw. Veräußerung erfolge.

Nach der geplanten Änderung des § 56 Abs. 2 InvStG durch den Gesetzentwurf soll der nach den Sätzen 2 und 3 ermittelte Wert als neue Anschaffungskosten im Sinne des EStG gelten, wodurch auch der ehemalige steuerliche Ausgleichsposten Bestandteil der Anschaffungskosten wird. Nach § 56 Abs. 2 Satz 5 InvStG-E sollen Wertminderungen aus Teilwertabschreibungen dann erst zum Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung zu berücksichtigen sein, soweit die neuen Anschaffungskosten höher sind als der Buchwert der Altanteile am 31. Dezember 2017.

Die Auswirkungen werden im Gesetzentwurf anhand eines Beispiels dargestellt (vgl. das Beispiel zu den Sätzen 5 und 6 auf S. 80 ff. des Gesetzentwurfes). Danach soll der fiktive Veräußerungsgewinn in Höhe von 500 zum einen in die Rücklage nach § 56 Abs. 3 Satz 1 InvStG einzustellen, zum anderen aber nach § 56 Abs. 2 Satz 5 und 6 InvStG im Falle der Veräußerung bzw. Rückgabe zu berücksichtigen sein. Nach der Begründung soll dies die fortgeführten ursprünglichen Anschaffungskosten, also den Buchwert zum 31. Dezember 2017 betreffen.

Im Beispiel Variante 1 auf S. 81 erfolgt die Verbuchung der fiktiven Veräußerung auf den 31. Dezember 2017 mit dem Buchungssatz (verkürzt): Spezialinvestmentanteil 500 an Rücklage 500.

Das heißt, der Buchwert des Spezialinvestmentanteils beträgt am 31. Dezember 2017 1.500 und nicht wie von der Finanzverwaltung gewünscht 1.000, wie sie sich aus den im Gesetzentwurf folgenden Beispielen ergeben. Damit gäbe es keinen Merkposten für die Teilwertabschreibung. Nach Sinn und Zweck dieser Regelung müsste es der Buchwert zum 31. Dezember 2017 vor der fiktiven Veräußerung sein.

Für das im Gesetzentwurf geplante Vorgehen ist eine Rechtfertigung nicht zu erkennen. Es wird dadurch unnötige zusätzliche Komplexität geschaffen, da neben der bilanziellen Abbildung weitere Merkposten außerbilanziell vorgehalten und berücksichtigt werden müssen (vgl. die Beispiele zu den Sätzen 5 und 6 auf S. 80 bis 82). Wir verweisen darauf, dass die angeführten, bereits sehr komplizierten Beispiele noch simpel gehalten sind, weil keine außerbilanziellen Korrekturen für bereits versteuerte oder steuerfreie Erträge vorgenommen werden müssen.

#### **Petitum:**

Das im Gesetzentwurf vorgesehene Abschreibungsverbot ist grundsätzlich abzulehnen.

#### **Nummer 4 c - § 56 Abs. 5 InvStG-E**

##### **Feststellungsverfahren für Zwecke der Anwendung der Übergangsregelung**

Im Regierungsentwurf ist vorgesehen, auch die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Übergangsregelung des § 56 InvStG vom alten zum neuen Investmentsteuerrecht zu ändern. Konkret soll die Zahl der Fälle, in denen eine Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns von Alt-Anteilen vorzunehmen ist, reduziert und das Verfahren vereinfacht werden. Dazu soll das

bisher vorgesehene förmliche Verfahren nicht mehr bei Privatanlegern durchgeführt werden, sondern nur noch bei betrieblichen Anlegern (§ 56 Abs. 5 Satz 1 InvStG-E). Die Frist zur Abgabe der Erklärungen soll um ein Jahr verlängert, die Erklärungen sollen dafür aber auch erst später eingereicht werden können (Satz 2). Die Änderungen sollen bereits rückwirkend ab Zuleitung des Gesetzentwurfes an den Bundesrat (d. h. ab 10. August 2018) in Kraft treten (§ 56 Abs. 1 Satz 5 InvStG- E).

a) Die in § 56 Abs. 5 Satz 1 InvStG-E normierte Festlegung, dass Feststellungsverfahren nur noch in den Fällen durchzuführen sind, in denen die Alt-Anteile zu einem Betriebsvermögen gehören, wird ausdrücklich begrüßt. Der vom Gesetzgeber beabsichtigten Reduzierung der Fälle und des administrativen Aufwands für Steuerpflichtige und Verwaltung und der Vereinfachung würde es weiter entsprechen, wenn von der Körperschaftsteuer befreite Anleger, die ihre Alt-Anteile im Betriebsvermögen halten, ebenfalls keine Erklärung zur Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns abgeben müssen.

**Petition:**

§ 56 Abs. 5 Satz 1 InvStG-E sollte dahingehend ergänzt werden, dass von der Körperschaftsteuer befreite Anleger, die ihre Alt-Anteile im Betriebsvermögen halten, ebenfalls keine Erklärung zur Feststellung des fiktiven Veräußerungsgewinns abgeben müssen.

b) Daneben ist grundsätzlich zu begrüßen, dass die Feststellung offensichtlich nicht mehr mit der Körperschaftsteuererklärung verbunden werden soll, sondern als eigene Anmeldung gesondert festzustellen und damit auch rechtsmittelfähig sein soll. So ist es möglich, bei Bestandskraft der Feststellung tatsächlich rechtssicher zu veräußern. Denn für die im Bestand befindlichen Investmentfonds müssen Beträge unter anderem für die Themen „Steko“ und „§ 40a KAGG“ ermittelt werden, wobei zumindest letztere zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen nicht unumstritten sein könnten.

Es ist aber nicht akzeptabel, wenn die Finanzverwaltung für die Gewinne aus der fiktiven Veräußerung zum 31. Dezember 2017 Feststellungserklärungen erst ab dem 1. Januar 2020 annehmen will, d. h. erst zwei Jahre nach ihrem Anfallen. Beschlossene gesetzliche Regelungen sollten von der Finanzverwaltung zeitgleich umgesetzt werden können – nicht zuletzt aus rechtsstaatlichen Gründen. Für die Unternehmen verlängert sich sonst ohne Not die Zeit der Rechtsunsicherheit, wie es bereits bei der Anwendung des Investmentsteuergesetzes aufgrund der fehlenden endgültigen Verwaltungsvorschriften der Fall ist. Sollte die Annahme von

Stellungnahme vom 10. Oktober 2018 zum Regierungsentwurf  
eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vormals „Jahressteuergesetzes 2018“

---

Feststellungserklärungen vor 2020 noch nicht elektronisch möglich sein, sollte die Einreichung bis dahin auf herkömmliche Art zugelassen werden.

**Petition:**

Von der Festlegung eines Starttermins für die Abgabe der Feststellungserklärungen sollte unbedingt Abstand genommen werden. Die Erklärungen sollten unverzüglich nach Verkündung des Gesetzes eingereicht (und bearbeitet) werden können.

## **IX. Zu Artikel 14: Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes**

### **Nummer 1 - § 2a Satz 2 AltZertG-E**

#### **Kostenstruktur**

Der neu vorgesehene § 2a Satz 2 AltZertG-E soll der Präzisierung und Klarstellung dienen. Die Regelung ist jedoch nicht erforderlich und sollte gestrichen werden. Die Regelung des § 2a AltZertG wird nunmehr seit über fünf Jahren in der Praxis angewendet. Soweit Unklarheiten in Bezug auf sonstige Zahlungsansprüche des Anbieters gegenüber dem Vertragspartner bestanden, konnten diese mittlerweile weitestgehend aufgelöst werden (siehe die Kommentierung des BZSt zum AltZertG, Stand Juni 2017, § 2a, Rn. 7 und 10). Die Neuregelung würde nicht nur präzisieren, sondern zusätzliche Rechtsunsicherheit schaffen, da sie abschließend formuliert ist, ohne aber alle möglichen Zahlungsansprüche des Anbieters zu berücksichtigen. Unklar wäre z. B., wie mit den Kosten für die Ausstellung eines Ersatzversicherungsscheins umzugehen wäre, die gem. § 3 Abs. 5 Versicherungsvertragsgesetz (VVG) vom Versicherungsnehmer zu tragen sind. Vergleichbares gilt für die Kosten einer wiederholten Übermittlung der Vertragsbestimmungen gem. § 7 Abs. 4 VVG. Bei beiden gesetzlichen Kostenzuweisungen handelt es sich nicht um Schadensersatzansprüche, so dass § 2a Satz 2 AltZertG-E nicht einschlägig wäre.

#### **Petition:**

§ 2a Satz 2 AltZertG-E sollte gestrichen werden.

**Hilfswaise:** Alternativ könnte ein „insbesondere“ ergänzt werden („Von Satz 1 bleiben insbesondere unberührt ...“), um zu verdeutlichen, dass die Aufzählung in § 2a Satz 2 AltZertG-E nicht abschließend ist.

### **Nummer 3 - § 7a AltZertG-E**

#### **Jährliche Informationspflicht**

Im Rahmen der Überarbeitung der Informationspflichten des AltZertG sollten auch die jährlichen Informationspflichten überprüft werden, um überflüssige und ggf. sogar irreführende Informationen zu vermeiden. Dies betrifft die Frage, inwieweit die Pflicht zur jährlichen Information gem. § 7a AltZertG auch in der Auszahlungsphase bestehen sollte. Diese Informations-

pflichten sind vom Gesetzgeber für maximale Transparenz in der Ansparphase entwickelt worden. Nicht zuletzt soll der Kunde auf Grundlage der jährlichen Informationen entscheiden können, ob er an seinem Anbieter festhalten oder ggf. den Sparprozess bei einem anderen Anbieter fortsetzen möchte. Die Möglichkeit des Anbieterwechsels entfällt jedoch in der Auszahlungsphase. Auch inhaltlich schwindet die Relevanz der gem. § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 AltZertG jährlich zu erteilenden Informationen mit Ende der Ansparphase:

Es werden keine Beiträge mehr eingezahlt, über deren Verwendung berichtet werden könnte (Nr. 1). Die Benennung des gebildeten Kapitals (Nr. 2) ist für den Empfänger einer lebenslangen Rente in der Auszahlungsphase irrelevant. Bei langem Rentenbezug besteht sein Anspruch auf Rentenzahlungen auch dann weiter, wenn das gebildete Kapital vollständig aufgezehrt ist. Umgekehrt hat er keinen Anspruch auf Auszahlung eines ggf. verbleibenden Restkapitals, sollte er früher versterben. Ein solcher Anspruch aber könnte durch eine jährliche Information über das – schwindende – gebildete Kapital in der Auszahlungsphase fälschlicherweise suggeriert werden. Auch die sog. § 92-Bescheinigung, die u. a. über den Stand des Altersvorsorgevermögens informiert (vgl. § 92 Nr. 5 EStG), ist vom Anbieter nur in der Ansparphase auszustellen.

Informationen über Kosten (Nr. 3) sind von geringem Interesse, da dem Kunden die Kosten in der Auszahlungsphase bereits gem. § 7b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AltZertG verbindlich mitzuteilen sind.

Die erwirtschafteten Erträge (Nr. 4) sind bereits in der für den Kunden ungleich relevanteren Größe, der aktuellen Rentenhöhe, enthalten.

**Petition:**

Die jährlichen Informationspflichten aus § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 AltZertG sollten auf die Ansparphase beschränkt werden. Vorbild könnte z. B. die Formulierung am Satzbeginn von § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AltZertG sein („bis zum Beginn der Auszahlungsphase“).

**Hilfsweise:** Zumindest sollten die Informationspflichten aus § 7a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 AltZertG (Verwendung der eingezahlten Beiträge und Höhe des gebildeten Kapitals) auf die Ansparphase beschränkt werden.



## **Nummer 7 Buchstabe a) aa) und gg) - § 13 Abs. 1 Nr. 1 und 6 AltZertG-E**

### **Bußgeldvorschriften**

Zusätzliche Sanktionstatbestände sollten nur dann eingeführt werden, wenn sie zur Durchsetzung der ihnen zugrundeliegenden Vorgaben erforderlich sind. Nach unserer Kenntnis gab es in der bisherigen Praxis bei der Erstellung von AltZertG-Produktinformationsblättern keine systematischen Verfehlungen, die die Einführung einer Bußgeldbewehrung rechtfertigen würden. Dasselbe gilt in Bezug auf die Information bei Kostenänderungen gem. § 7c AltZertG. Entsprechende Verfehlungen werden auch in der Gesetzesbegründung nicht geltend gemacht. Die Erweiterung des Ordnungswidrigkeitenkatalogs sollte überdacht werden.

### **Petition:**

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 und 6 AltZertG-E sollten gestrichen werden.

## **Nummer 7 Buchstabe b) - § 13 Abs. 2 AltZertG-E**

Die vorgesehene Verschärfung des Bußgeldrahmens findet keine Veranlassung in der tatsächlichen Anwendung des AltZertG und sollte gestrichen werden. Angesichts des Umstands, dass sich der Bußgeldrahmen bisher als absolut ausreichend erwiesen hat, ist die vorgesehene Erhöhung nicht nachvollziehbar.

### **Petition:**

§ 13 Abs. 2 AltZertG-E sollte gestrichen werden.

## **X. Zu Artikel 15: Weitere Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetzes**

### **§ 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 9 AltZertG-E**

Der Gesetzentwurf sieht vor, die Pflicht zur Kostenangabe auch auf die Kosten der Auszahlungsphase zu erweitern, soweit diese dem Anbieter bekannt sind. Dies führt zu erweiterten Kostenangaben speziell für Angebote der Versicherungswirtschaft, da nur hier die Kosten der Auszahlungsphase bereits feststehen. Dies stellt eine doppelte Benachteiligung von Versicherungsprodukten dar:

Nur diese Produkte trifft die erweiterte Kostenangabe. Der qualitative Hinweis für die anderen Anbieter stellt hier kein ausreichendes Korrektiv dar. Der wesentliche Vorteil von Versicherungsprodukten, dem Kunden bereits bei Vertragsabschluss konkrete Leistungsangaben machen zu können und damit Planungssicherheit zu bieten, wird in einen Nachteil verkehrt. Die aktuelle Regelung, wonach die Angabe nur freiwillig angegeben werden muss, vermeidet diese Benachteiligung. Ebenfalls hinweisen muss der Anbieter auf „Kosten“ im Sinne des neu vorgesehenen § 2a Satz 2 AltZertG-E. Auch hier ist die vorgesehene zusätzliche Informationspflicht abzulehnen. Mit Ausnahme der vom Kunden geschuldeten Steuern hängt es vom individuellen, späteren Vertragsverlauf ab, ob die in § 2a Satz 2 AltZertG-E genannten Zahlungsansprüche überhaupt zur Anwendung kommen. Ein Hinweis vor Vertragsschluss wäre daher für den Kunden ohne Nutzen und würde lediglich das Informationsblatt weiter aufblähen. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass in Bezug auf die strikten Layoutvorgaben (inkl. feste Seitenvorgabe) bereits heute das Informationsblatt sehr voll ist. Auch die Frage, welche Kosten „vertragstypisch“ sind, schafft weitere Rechtsunsicherheit für Anbieter und Kunden.

Höchst problematisch ist die gemäß Art. 16 vorgesehene Umsetzungsfrist zum 1. Januar 2019. Hier ist ein erheblich längerer Vorlauf erforderlich – gerade mit Blick darauf, dass es bis zum Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch dauern wird und die Unternehmen daher deutlich unter einem halben Jahr Zeit zur Umsetzung haben werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass gleichzeitig eine deutliche Anhebung der Bußgelder vorgesehen ist.

#### **Petition:**

§ 7 Abs. 1 Satz 2 Nr. 9 AltZertG-E sollte gestrichen werden.

**Hilfsweise:** Es sollte in Artikel 16 eine Verlängerung der Umsetzungsfrist in Bezug auf Art. 15 bis zum 1. Juli 2019 vorgesehen werden.

## **XI. Zur Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 372/18 (B))**

### 1. Nr. 9 und 10 zu Artikel 2 Nummer 2 (§ 6 Absatz 1 Nummer 4 EStG)

Der Bundesrat empfiehlt die Gleichbehandlung von Dienstfahrrädern.

Neben Dienstwagen gibt es immer mehr Dienstfahrräder. Sie haben sich in den vergangenen Jahren zu einer klimafreundlichen und kostengünstigen Alternative für Berufspendler/-innen entwickelt, so dass ihre Nutzung zur Verwirklichung einer nachhaltigen Verkehrswende beiträgt.

#### **Petition:**

Der Vorschlag des Bundesrates sollte aufgenommen und weiterverfolgt werden.

### 2. Nr. 13. Zu Artikel 3 Nummer 1 Buchstabe a – neu – (§ 3 Nummer 15 EStG), Nummer 1a – neu – (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 7 – neu – EStG)

Der Bundesrat empfiehlt in § 3 Nr. 15 EStG Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden, steuerfrei zu stellen. Das Gleiche soll für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 sowie zu Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gelten, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann.

Durch die vorliegende Neuregelung erfolgt zum einen eine Wiedereinführung der Steuerbegünstigung von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährten Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) zu den Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, wie sie der § 3 Nummer 34 a. F. vorsah. Zudem wird die Steuerbegünstigung auf private Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr erweitert. Dieser geldwerte Vorteil würde dann von den übrigen Sachbezügen getrennt werden und fiel nicht mehr unter die monatliche Freigrenze von 44 Euro nach § 8 Abs. 2 S. 11. Die Steuerbegünstigung unterstützt das Ziel, Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer verstärkt zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr zu veranlassen und somit die durch den motorisierten Individualverkehr entstehenden Umwelt- und Verkehrsbelastungen sowie den Energieverbrauch zu

Stellungnahme vom 10. Oktober 2018 zum Regierungsentwurf  
eines Gesetzes „zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ vormals „Jahressteuergesetzes 2018“

---

senken. Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer erhalten einen attraktiven Anreiz zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem Weg zur Arbeit.

**Petition:**

Der Vorschlag des Bundesrates sollte aufgenommen und weiterverfolgt werden.

3. Nr. 15 zu Artikel 3 Nummer 1a - neu - und Nummer 7 Buchstabe a0 - neu - (§ 6 Absatz 2 Satz 1 und Absatz 2a, § 52 Absatz 12 Satz 4 - neu -, Satz 7 und 8 - neu - EStG)

Der Bundesrat empfiehlt die Anhebung der Grenze für die sofortige Abschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern auf 1.000 Euro anzuheben und die Poolabschreibung entsprechend zu streichen.

Dies würde zu einer deutlichen Vereinfachung und zu einem Abbau von Bürokratie führen.

**Petition:**

Der Vorschlag des Bundesrates sollte aufgenommen und umgesetzt werden.