

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

**E-Mail: bettina.stark-watzinger@bundestag.de
finanzausschuss@bundestag.de**



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

10. Oktober 2019

**Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Forschung der Elektromobilität
und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
BR-Drs. 356/19 vom 9. August 2019**

Sehr geehrte Frau Stark-Watzinger,

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

Neben Maßnahmen mit begünstigender bzw. entlastender Wirkung für die betroffenen Steuerpflichtigen sind im Entwurf auch Änderungen enthalten, die fiskalisch motiviert sind und über das Ziel hinausschießen. Dies betrifft vor allem die geplanten Verschärfungen des § 20 Abs. 2 EStG, mit denen die Rechtsprechung des BFH konterkariert werden sollen. In seinen Urteilen hat der BFH neben dem Gesetzeswortlaut jedoch auch den Sinn und Zweck der streitigen Regelung, die Steuersystematik und den Leistungsfähigkeitsgrundsatz in seine Entscheidung einbezogen. Eine Überschreitung dieser Rechtsprechung ist u. E. nur mit fiskalischen Argumenten zu erklären und verfassungsrechtlich bedenklich. Die damit verbundenen Verschlechterungen für den deutschen Mittelstand sollen zwar durch die Einfügung eines neuen Absatzes 2a in § 17 EStG zumindest abgemildert werden. Die grundsätzliche Kritik an den Änderungen in § 20 Abs. 2 EStG wird damit jedoch nicht beseitigt.

Aus den im Umsatzsteuerrecht geplanten Änderungen sind folgende Punkte hervorzuheben. Zum einen fehlt es hinsichtlich der Margenbesteuerung für Reiseleistungen in §§ 25, 27 UStG an einer Übergangsregelung. Für die Berechnung der Marge ist eine Übergangsfrist bis 31. Dezember 2021 vorgesehen, während die Ausweitung des Anwendungsbereichs für die Margenbesteuerung bereits mit Inkrafttreten des Gesetzes gelten soll. Dies ist praktisch nicht umsetzbar.

Zum anderen führt die vorgesehene Abgrenzung zwischen Aus- und Fortbildung bei gewerblichen Bildungsanbietern aus unserer Sicht zu kaum zu bewältigenden Praxisproblemen. Wie problematisch diese Abgrenzung ist, wird bereits im Ertragsteuerbereich bei der Frage deutlich, ob Aufwendungen als Werbungskosten (für eine Fortbildung) oder nur als Sonderausgaben (für eine (Erst-)Ausbildung) abzugsfähig sind. Zu diesen Fragen sind derzeit Verfahren vor dem BVerfG anhängig. Die Abgrenzungsfragen würden sich aufgrund der zunehmend modular gestalteten Aus- und Fortbildung in Zukunft voraussichtlich potenzieren, so dass von der Einführung dieser Problematik in das Umsatzsteuerrecht abgesehen werden sollte. Aus europarechtlicher Sicht ist eine solche Abgrenzung auch nicht erforderlich, da es sich bei Art. 133 MwStSystRL nur um eine Kannbestimmung handelt.

Über die im vorliegenden Entwurf enthaltenen Gesetzesänderungen hinaus, halten wir Anpassungen im Unternehmenssteuerrecht für dringend geboten. Wir hoffen sehr, dass solche dem Vernehmen nach bereits formulierten Änderungen zeitnah in ein weiteres Gesetzgebungsverfahren eingebracht werden.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Meik Eichholz
Referent

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von
Forschung der Elektromobilität und zur Änderung
weiterer steuerlicher Vorschriften
BR-Drs. 356/19 vom 9. August 2019

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

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

10. Oktober 2019

Wichtige Petiten

Einkommensteuer

- Die Einführung eines neuen Abs. 1a in § 7h EStG-E löst neue verfahrensrechtliche Fragestellungen aus und könnte den Normzweck der Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen zumindest teilweise konterkarieren. Es sollte daher noch einmal kritisch geprüft werden, ob die geplante Änderung in der vorliegenden Form sinnvoll ist (vgl. S. 5).
- Wird an der geplanten Gesetzesänderung der Abfärberegung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-E festgehalten, sollte ergänzend auch die Bagatellgrenze für geringfügige positive Einkünfte gesetzlich festgeschrieben werden. Grundsätzlich sollte kritisch geprüft werden, ob die Gründe des historischen Gesetzgebers für die bestehende Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften durch die Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch heute noch Gültigkeit beanspruchen kann. Die Norm ist streitanfällig und stellt letztlich aufgrund der höchstrichterlich empfohlenen alternativen Gestaltungsmöglichkeiten eine „Dummsteuer“ dar (vgl. S. 6 f.).
- Die Bundessteuerberaterkammer befürwortet die vom Bundesrat vorgeschlagene Möglichkeit, den Begriff des „Sachbezugs“ gesetzlich zu definieren. Soweit der Arbeitnehmer unabhängig vom Anbieter der Gutscheine sich die Leistung nicht in Bargeld auszahlen lassen kann, würde dann die 44-Euro-Freigrenze gelten (vgl. S. 9).
- Die vorgesehenen Änderungen des § 20 EStG lehnt die Bundessteuerberaterkammer vollumfänglich ab; sie sind rein fiskalisch motiviert und widersprechen sowohl der Steuersystematik wie auch dem Folgerichtigkeitsgebot. Wir begrüßen ausdrücklich den Vorschlag des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), Nr. 25, S. 29), diese Änderungen zu unterlassen und ggf. erforderliche Korrekturen innerhalb von §§ 17, 32d EStG vorzunehmen (vgl. S. 12).

Gewerbsteuer

- Die Bundessteuerberaterkammer beurteilt eine Anhebung der Beteiligungsschwelle in EU-Sachverhalten von 10 % auf 15 % im Rahmen des gewerbsteuerlichen Schachtelprivilegs als kritisch und regt an zu prüfen, ob die Beteiligungshöhe nicht auf einheitlich 10 % festzusetzen ist, um einen Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie auszuschließen (vgl. S. 16).

Umsatzsteuer

- Die Änderungen in §§ 25, 27 UStG-E führen zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung für Reiseleistungen. Eine Übergangsregelung für die Anwendung der Margenbesteuerung hält die Bundessteuerberaterkammer für dringend erforderlich, da eine Vielzahl von Unternehmen erstmalig die Margenbesteuerung anwenden muss. Gleichzeitig benötigt die Praxis Klärstellungen im Rahmen eines BMF-Schreibens (vgl. S. 18).
- Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich die Einführung einer praxistauglichen Regelung für Reihengeschäfte in § 3 Abs. 6a – neu – UStG-E. Ergänzend zu den vorgesehenen Änderungen sollten noch eine Konfliktklausel für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte durch das Gesetz aufgegriffen und offene Fragen zur Transportveranlassung geklärt werden. Anstelle der Formulierung „Verwendung der USt-IdNr.“ sollte die Auslegung der EU-Kommission „Mitteilung der USt-IdNr.“ übernommen werden (vgl. S. 21).
- Die Neufassung und die überarbeitete Anwendungsregelung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG-E zu Bildungsleistungen ist zwar grundsätzlich zu begrüßen. Problematisch ist allerdings die vorgesehene Abgrenzung zwischen Aus- und Fortbildung bei gewerblichen Bildungsanbietern. Die Abgrenzungsfragen, die bereits aus dem Ertragsteuerrecht bekannt sind, würden sich aufgrund der zunehmend modular gestalteten Aus- und Fortbildung in Zukunft voraussichtlich potenzieren, so dass von der Einführung dieser Problematik in das Umsatzsteuerrecht abgesehen werden sollte; zumal dies aus europarechtlicher Sicht nicht erforderlich ist, da es sich bei Art. 133 MwStSystRL um eine Kannbestimmung handelt (vgl. S. 32).

Abgabenordnung

- Das Gemeinnützigkeitsrecht bedarf einer ganzheitlichen Reform. Die Bundesregierung sollte zeitnah einen umfassenden Regierungsentwurf zu Reformbedarfen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorlegen (vgl. S. 38).
- Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist die Änderung des § 87 Abs. 1 Satz 3 AO-E ausdrücklich zu begrüßen. Vor dem Hintergrund, dass die Kommunikation über ELSTER noch nicht vollständig ausgebaut ist, wird eine Übergangslösung benötigt, die die digitale Kommunikation zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen/Steuerberater ermöglicht (vgl. S. 39).
- Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates auf eine Anpassung des § 146 Abs. 2 AO für die Fälle hinzuwirken, in denen elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem anderen EU-Mitgliedstaat geführt oder aufbewahrt werden (vgl. S. 40).

Steuerberatungsgesetz

- **Die von der Bundessteuerberaterkammer angeregte Änderung des § 11 StBerG sollte noch in den vorliegenden Gesetzentwurf aufgenommen werden (vgl. S. 41 ff.).**
- **In § 86 Abs. 2 StBerG sollte eine explizite Befugnisnorm zum Betrieb der Vollmachtsdatenbank durch die Bundessteuerberaterkammer aufgenommen werden (vgl. S. 45 f.).**
- **In § 77b Satz 2 StBerG sollte gesetzlich klargestellt werden, dass von den Steuerberaterkammern eine Aufwandsentschädigung auch für Zeitaufwand und Verdienstaufschlag gewährt werden kann (vgl. S. 47).**

Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 5:

Fondsetablerungskosten als Anschaffungskosten – § 6e EStG-E

Petitum:

Auf eine rückwirkende Anwendung des § 6e EStG-E sollte verzichtet werden.

Laut der Begründung zum Gesetzentwurf definiert der neue § 6e EStG-E erstmals gesetzlich die gefestigte Rechtsauffassung, wonach Fondsetablerungskosten keine sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern den Anschaffungskosten zuzuordnen sind. Von dieser Auffassung ist der BFH vor dem Hintergrund der heute geltenden Verlustverrechnungsbeschränkung für Steuerstundungsmodelle nach § 15b EStG in seinem Urteil vom 26. April 2018, Az. IV R 33/15, jedoch abgerückt.

Die nunmehrige gesetzliche Regelung orientiert sich eng am sog. Fondserlass vom 20. Oktober 2003, geht jedoch teilweise darüber hinaus. Nach § 6e Abs. 2 Satz 3 EStG-E sollen zu den Anschaffungskosten auch die in die Investitionsphase fallenden Haftungs- und Geschäftsführervergütungen für Komplementäre, sonstige schuldrechtliche Geschäftsführungsvergütungen und auch Vergütungen für Treuhandkommanditisten gehören, während entsprechende Aufwendungen bisher ggf. auch nach dem Veranlassungszusammenhang aufgeteilt werden konnten. In § 6e Abs. 3 EStG-E wird außerdem festgelegt, dass die Regelung auch auf Einzelinvestments eines Anlegers außerhalb einer Fondskonstruktion Anwendung finden soll. Dies geht über die bisherige Rechtsauffassung und auch über den Regelungsinhalt des § 15b EStG hinaus.

Kritisch sehen wird dies insbesondere deshalb, weil das Gesetz nach § 52 Abs. 14a EStG-E auch für vergangene Wirtschaftsjahre Anwendung finden soll. Zumindest insoweit, wie die Regelungen des § 6e EStG-E über die bisherige Rechtsanwendungspraxis hinausgehen, liegt eine konstitutive Neuregelung vor, für die das Rückwirkungsverbot gilt.

Zu Nr. 6:

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

Petitum:

Die Einführung eines neuen Absatzes 1a in § 7h EStG-E löst neue verfahrensrechtliche Fragestellungen aus und könnte den Normzweck der Förderung von Modernisierungs- und Instandsetzungsaufwendungen zumindest teilweise konterkarieren. Es sollte daher noch einmal kritisch geprüft werden, ob die geplante Änderung in der vorliegenden Form sinnvoll ist.

Der Bundesrechnungshof hat 2016 in seinen Bemerkungen zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes bemängelt, dass Steuerausfälle dadurch entstünden, dass Finanzbehörden nach neuerer Rechtsprechung Entscheidungen von Denkmalschutz- oder Gemeindebe-

hörden über die steuerliche Begünstigung von Baumaßnahmen nicht mehr zurückweisen dürfen. Er hat eine gesetzliche Klarstellung empfohlen, die den Finanzbehörden erlaubt, Entscheidungen über steuerliche Begünstigungen bei Baumaßnahmen abschließend zu überprüfen. Dies soll durch einen neu eingefügten Absatz 1a erreicht werden.

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

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

Zu Nr. 8:

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

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

Zu Nr. 11:

Änderung der Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-E

Petition:

Wird an der geplanten Gesetzesänderung festgehalten, sollte ergänzend auch die Bagatellgrenze für geringfügige positive Einkünfte gesetzlich festgeschrieben werden. Grundsätzlich sollte kritisch geprüft werden, ob die Gründe des historischen Gesetzgebers für die bestehende Ungleichbehandlung von Einzelunternehmern und Personengesellschaften durch die Abfärberegung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch heute noch Gültigkeit beanspruchen kann. Die Norm ist streitanfällig und stellt letztlich auf-

grund der höchstrichterlich empfohlenen alternativen Gestaltungsmöglichkeiten eine „Dummensteuer“ dar.

Am 12. April 2018 hat der BFH, Az. IV R 5/15, entschieden, dass negative Einkünfte aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Einkünfte einer GbR führen. Mit der geplanten Gesetzesänderung reagiert der Gesetzgeber auf diese BFH-Entscheidung, um die Rechtslage vor der Rechtsprechungsänderung wieder herzustellen. In der Begründung zum Gesetzentwurf wird auf die höchstrichterlich entwickelte und von der Finanzverwaltung anerkannte Bagatellgrenze hingewiesen, die nach Ansicht des Gesetzgebers weiterhin Anwendung finden soll.

Dies ist u. E. jedoch keineswegs gewährleistet. Bei einer am Wortlaut orientierten Auslegung des Gesetzes könnte man zu der Auffassung gelangen, dass einer Bagatellgrenze für geringfügige positive Einkünfte nunmehr die Berechtigung entzogen wird. Um insoweit Rechtssicherheit zu gewinnen regen wir an, die Bagatellgrenze für positive Einkünfte ebenfalls in das Gesetz aufzunehmen.

Die sog. „Abfärberegulation“ ist in der Praxis immer streitanfällig und lässt sich aus verschiedenen Gründen kritisieren. Auch wenn das BVerfG und der BFH sie als verfassungsgemäß beurteilt haben, können die dafür angeführten Argumente nicht abschließend überzeugen (vgl. Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rdnr. E 10 ff.). Die Notwendigkeit der Abfärberegulation sollte daher grundsätzlich auf den Prüfstand gestellt werden.

Zu Nr. 16:Pauschalierung für Beförderungsleistungen – § 40 Abs. 2 Sätze 2 ff. EStG-E**Petition:**

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

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

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

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

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

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

Zu Nr. 11 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 14):
Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer – § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die vorgeschlagene Neuregelung, weil sie zeit- und arbeitsaufwendige Nachfragen vermeidet.

Der Bundesrat schlägt vor, eine Neuregelung in den Gesetzentwurf aufzunehmen, nach der in § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein zeitlicher Gleichklang zwischen den Summen der im Lohnsteuer-Anmeldezeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung hergestellt wird.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt diesen Vorstoß, weil er dazu führt, zeit- und arbeitsaufwendige Rückfragen zu vermeiden. Denn bisher werden die Steuerabzugsbeträge gem. § 38 Abs. 2 EStG dem Lohnsteuer-Anmeldezeitraum zugeordnet, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt. Dem gegenüber enthält die elektronische Lohnsteuerbescheinigung die Beträge für das Kalenderjahr, in dem der Arbeitslohn als bezogen gilt (gem. § 38a Abs. 1 Satz 2 sog. FÜR-Prinzip).

Zu Nr. 20:

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

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

Artikel 2: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 4:

Verlängerung der Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung des Nutzungswerts – § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die zeitliche Erweiterung der steuerlichen Begünstigung für Elektro- und Hybridfahrzeuge.

Zu Nr. 5:

Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge – § 7c EStG-E

Petitum:

Die BStBK regt an, die in § 7c EStG-E vorgesehene Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge auf alle Elektrolieferfahrzeuge auszuweiten.

Unter dem Gesichtspunkt des Klimaschutzes sollte gerade die Anschaffung von E-Schwerlastkraftwagen gefördert werden, weil diese in verstärktem Maße für schädliche Emissionen verantwortlich sind. Aus diesem Grunde sollten Anreize für diesen Fahrzeugtypus geschaffen werden, ihn in der Form eines Elektrolieferfahrzeugs zu erwerben.

Zu Nr. 19 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 23):

Beibehaltung der 44-Euro-Freigrenze in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer befürwortet die vom Bundesrat vorgeschlagene Möglichkeit, den Begriff des „Sachbezugs“ gesetzlich zu definieren. Soweit der Arbeitnehmer unabhängig vom Anbieter der Gutscheine sich die Leistung nicht in Bargeld auszahlen lassen kann, würde dann die 44-Euro-Freigrenze gelten.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt es ausdrücklich, dass der nunmehr vorliegende Gesetzentwurf im Gegensatz zum Referentenentwurf von einer Neuregelung des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (44-Euro-Freigrenze) Abstand nimmt. Insoweit wird einem Petitum u. a. der Bundessteuerberaterkammer stattgegeben.

Die im Referentenentwurf geplante Neuregelung dieser Rechtsnorm beruhte nach Auffassung des BMF auf den Urteilen des BFH vom 7. Juni 2018 und vom 4. Juli 2018 (Az. VI R 13/16 sowie IV R 16/17). Zwischenzeitlich sind die beiden Urteile des BFH im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden und werden von der Finanzverwaltung über den Einzelfall hinaus allgemein angewendet.

In der Steuerberatungspraxis ist zu beobachten, dass die Finanzverwaltung diese Urteile zum Anlass nimmt, diese Sachbezugsbegriff restriktiv auszulegen.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist diese restriktive Verfahrensweise abzulehnen, weil die beiden BFH-Urteile nicht von der bisherigen Rechtsprechung des BFH abweichen. Vielmehr stellt der BFH auch weiterhin auf den Rechtsgrund des Zuflusses ab, insbesondere auf die arbeitsvertragliche Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer. Entscheidend ist also, was der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber beanspruchen kann. Diese Unterscheidung wird vom BFH in beiden vorgenannten Urteilen auch ganz klar getroffen. So hat der BFH zur Beurteilung der Verschaffung zusätzlichen Krankenversicherungsschutzes darauf abgestellt, ob dem Arbeitnehmer ohne arbeitsvertragliche Grundlage ein Geldbetrag unter der Auflage unmittelbar zugewendet worden ist, diesen für den Abschluss des Versicherungsvertrages zu verwenden (Urteil zum Az. VI R 16/17), oder ob der Arbeitgeber als Versicherungsnehmer die Zusatzkrankenversicherung zugunsten seines Arbeitnehmers abgeschlossen hatte (Urteil zum Az. VI R 13/16). Demgemäß kam der BFH in Anknüpfung an seine frühere Rechtsprechung zu dem Ergebnis, dass die Krankenversicherungszuschüsse des Arbeitgebers Sachbezug i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG darstellt (Urteil VI R 13/16).

Als Fazit dieser beiden Urteile ergibt sich, dass nach Auffassung des BFH weiterhin allein nach dem Rechtsgrund des Zuflusses und damit nach den arbeitsvertraglich vereinbarten Bestimmungen Abgrenzungen von Barlohn und Sachbezug abzustellen ist. Auf Basis der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen ist zu ermitteln, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann (vgl. Riedel/Kliemann, in DStR 2019, 2001 (2004)). Wie bereits in ihrer Stellungnahme zum Referentenentwurf des Gesetzes vorgetragen, hat sich die bisherige Regelung der 44-Euro-Freigrenze in der Praxis mehr als bewährt. Ungewünschte Steuergestaltungen im Rahmen der Pauschalierung nach § 37b EStG sollten ggf. im Rahmen des § 37b EStG verhindert werden.

Insbesondere sollte dabei berücksichtigt werden, dass gerade kleinere und Kleinstunternehmen und Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern Sachleistungen gewähren, die unter die Freigrenze 44,00 € monatlich fallen. Für diese Unternehmen besteht dadurch die Möglichkeit, ihre Attraktivität als Arbeitgeber im Wettbewerb mit größeren und bekannteren Arbeitgebern zu behalten und auszubauen.

Aus diesem Grunde befürwortet die Bundessteuerberaterkammer die vom Bundesrat unter a) vorgeschlagene Möglichkeit, die weitere Anwendung des Begriffs „Sachbezug“ per Gesetz zu definieren. Soweit der Arbeitnehmer unabhängig vom Anbieter der Gutscheine sich die Leistung nicht in Bargeld auszahlen lassen kann, würde dann die 44-Euro-Freigrenze gelten.

Die dagegen unter b) vorgeschlagene Möglichkeit, Gutscheinkarten, die auf einen Geldbetrag lauten, generell als Barlohn zu beurteilen, lehnt die Bundessteuerberaterkammer aus den vorgenannten Gründen ab. Die zum Ausgleich und als Maßnahme zur Steuervereinfachung als Kompensation angeregte Erhöhung des Arbeitnehmerpauschbetrages ist aus der Sicht der Bundessteuerberaterkammer nicht zielführend. Denn sollte der Vorteil der Steuer-/Sozialversicherungsfreiheit für die Arbeitnehmer erhalten bleiben, so müsste der Arbeitnehmerpauschbetrag um mindestens 528,00 € (12 x 44,00 €) angehoben werden.

Zu Nr. 7 Buchst. b):

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

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

Zu Nr. 10:

Definition der nachträglichen Anschaffungskosten für Beteiligungen – § 17 Abs. 2a – neu – EStG-E

Petitum:

Wenn die Änderung des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E wie geplant umgesetzt wird, ist die Ergänzung des § 17 EStG um einen neuen Absatz 2a unbedingt erforderlich.

In dem neu in § 17 EStG eingefügten Absatz 2a wird erstmals eine Definition der Anschaffungskosten und der nachträglichen Anschaffungskosten im Steuerrecht gesetzlich normiert. Ziel der Änderung ist zu erreichen, dass ausgefallene Gesellschafterdarlehen auch unter dem MoMiG, anders als vom BMF in zwei Urteilen entschieden, weiter wie bisher im Rahmen des § 17 EStG berücksichtigt werden können.

Die vorgesehene Regelung ist unabdingbar, wenn es zu der geplanten Änderung des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E käme, da sich ein Ausfall von Gesellschafterdarlehen sonst steuerlich überhaupt nicht auswirken würde. Positiv ist, dass § 17 Abs. 2a – neu – EStG-E keine Beschränkung für Gesellschafter enthält, die zwischen 1 % und 10 % der Anteile halten und damit unter das Kleinanlegerprivileg fallen.

Unter § 17 EStG ist Voraussetzung für die Berücksichtigung die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Darlehenshingabe. Nach der Begründung zum Entwurf ist dazu zu prüfen, ob die Gesellschaft von einem Dritten, also etwa einem Kreditinstitut noch ein Darlehen zu marktüblichen Bedingungen erhalten hätte. An einen entsprechenden Nachweis sollten nicht zu hohe Anforderungen gestellt werden. Gerade bei KMU ist in aller Regel davon auszugehen, dass

von Gesellschaftern ausgereichte Darlehen auf gesellschaftsrechtlichen Grundlagen beruhen. Zudem wurde uns aus der Praxis berichtet, dass Banken heute aufgrund ihrer geänderten Regularien nicht mehr bereit sind, ohne weiteres und kostenlos nur für Fremdvergleichszwecke ein Kreditangebot zu erstellen.

Die Aufzählung in § 17 Abs. 2a Satz 3 – neu – EStG-E enthält „3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbare Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war“. Wir regen an, das „und“ zu streichen und die vergleichbaren Forderungen unter eine neue Nummer 4 zu fassen. Damit würde eine umfassende Auffangklausel geschaffen.

Zu Nr. 11:

Berücksichtigung von Verlusten bei Kapitaleinkünften – § 20 EStG-E

Petition:

Die vorgesehenen Änderungen des § 20 EStG lehnen wir vollumfänglich ab; sie sind rein fiskalisch motiviert und widersprechen sowohl der Steuersystematik wie auch dem Folgerichtigkeitsgebot. Wir begrüßen ausdrücklich den Vorschlag des Bundesrates in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf (BR-Drs 356/19 (Beschluss), Nr. 25, S. 29), diese Änderungen zu unterlassen und ggf. erforderliche Korrekturen innerhalb von §§ 17, 32d EStG vorzunehmen.

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

Zu Buchst. a):

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

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

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

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

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

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

Zu Buchst. b):§ 20 Abs. 2 Satz 3 – neu – EStG-E

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

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

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

Dies steht im Widerspruch zu der Argumentation in der Begründung zum vorliegenden Gesetzentwurf, wenn dort angeführt wird, zentraler Aspekt der Überschusseinkünfte sei die Trennung zwischen dem steuerlich unbeachtlichen Vermögensstamm und dem unter Nutzung des Vermögensstammes erzielten Einkommens und der Verfall des Vermögensstammes sei daher steuerlich unbeachtlich (S. 127 f.).

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

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

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

Sofern der neue § 20 Abs. 2 Satz 3 – neu – EStG-E der Besorgnis entspringt, dass ausgefallene Darlehen eines zu mehr als 10 % beteiligten Gesellschafters weder der Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG noch dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs. 9 EStG oder dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG unterliegen und deshalb die Gefahr einer ausufernden Verlustnutzung drohe, sollte diese durch die vorgesehene Einführung eines neuen Absatzes 2a in § 17 EStG entkräftet werden.

Zu Nr. 9 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 12):
Veranlagungspflicht nach § 32d Abs. 3 Satz 3 – neu – EStG-E

Petition:

Das Anliegen des Bundesrates sollte auf anderem Weg umgesetzt werden, um eine ungerechtfertigte Schlechterstellung von Kapitalerträgen gegenüber anderen Einkunftsarten zu vermeiden.

Der Bundesrat schlägt vor, eine Veranlagungspflicht für steuerpflichtige Kapitalerträge einzuführen, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben. Die Bundesregierung hat diesem Vorschlag bereits zugestimmt.

Zielgruppe scheinen nach der Begründung des Bundesrates in erster Linie Arbeitnehmer zu sein, für die bei der Ermittlung der Freigrenze von 410,00 € des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG Kapitalerträge außen vor bleiben könnten. Die Bundessteuerberaterkammer erkennt das Ziel der Änderung an, Kapitalerträge nicht unbesteuert zu lassen. Ist die vorgeschlagene Änderung aber so zu verstehen, dass für solche Kapitalerträge vom ersten Euro an eine Veranlagungspflicht besteht, während für andere Einkunftsarten die Freigrenze von 410,00 € gilt, so bedeutet dies eine Schlechterstellung von Kapitalerträgen, für die u. E. keine Rechtfertigung be-

steht. Besser wäre demgegenüber eine Regelung, die klarstellt, dass unversteuerte Kapitalerträge in die Ermittlung der der Freigrenze unterliegenden Einkünfte mit einzubeziehen sind.

Zu Nr. 24 Buchst. a):

Verlängerung der Steuerbefreiung für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads an den Arbeitnehmer – § 3 Nr. 37 EStG-E i. V. m. § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG-E

Petition:

Die durch Änderung des § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG-E vorgesehene Verlängerung der Steuerbefreiung wird ausdrücklich begrüßt. Jedoch sollte diese Überlassung des Fahrrads an den Arbeitnehmer auch dann steuerfrei erfolgen dürfen, wenn sie nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.

In mehreren Stellungnahmen zu Gesetzen, in denen dieses Tatbestandsmerkmal normiert wird, hat die Bundessteuerberaterkammer darauf hingewiesen, dass das Erfordernis der Gewährung eines Vorteils, der vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eingeräumt wird, in der Praxis zu Rechtsstreitigkeiten führt. Dieses zeigt u. a. ein Blick auf die einschlägige Rechtsprechung.

Aus diesem Grunde sollte diese Überlassung eines Fahrrads an den Arbeitnehmer auch dann steuerfrei möglich sein, wenn dieser Vorteil nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Artikel 6: Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Zu Nr. 3 Buchst. c):

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

Petition:

Wir regen an zu prüfen, ob die Beteiligungshöhe nicht auf einheitlich 10 % festzusetzen ist, um einen Verstoß gegen die Mutter-Tochter-Richtlinie auszuschließen.

Die neue Fassung des § 9 Nr. 7 GewStG beruht auf einer Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. September 2018, Rs. C-685/16, in dem der EuGH die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen für Auslandsgesellschaften als nicht mit dem Grundsatz der Kapitalverkehrsfreiheit vereinbar angesehen hat. Bereits mit gleichlautenden Ländererlassen vom 25. Januar 2019 hat die Finanzverwaltung sichergestellt, dass die EuGH-Rechtsprechung umgesetzt wird. Wir begrüßen die nunmehrige schnelle Umsetzung im Gesetz. Der Verzicht auf eine Differenzierung nach Herkunft der Dividenden, auf die bisherigen Aktivitätserfordernisse in Drittstaatenfällen sowie die Vereinheitlichung des Zeitpunktes, zu dem die Beteiligung bestehen muss, führen zu einer spürbaren Vereinfachung in der Anwendung der Norm.

Kritisch ist allerdings anzumerken, dass die Anpassung der Beteiligungshöhe auf einheitlich 15 % eine Benachteiligung der EU-Fälle gegenüber der bisherigen Rechtslage bedeutet. Ausweislich der Begründung zum Gesetzentwurf wird davon ausgegangen, dass kein Zwang bestehe, die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie auch für gewerbesteuerliche Zwecke zu beachten (S. 156). Dagegen lässt sich jedoch anführen, dass die Mutter-Tochter-Richtlinie die Besteuerung von qualifizierten Gewinnausschüttungen ganz allgemein verbietet, ohne dies nur auf die Körperschaftsteuer zu beschränken.

Vor diesem Hintergrund begrüßen wir ausdrücklich die Prüfbitte Nr. 44 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 57), ob die Mindestbeteiligungsgrenze auf 10 % abgesenkt werden kann. Auch den Vorschlag, für die Kürzung von Schachteilerträgen ausschließlich auf unmittelbare Beteiligungen abzustellen, halten wir für einen guten Beitrag zur Steuervereinfachung und regen eine entsprechende Umsetzung an.

Artikel 8: Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 7 Buchst. b):

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

Die Ausdehnung des Anwendungsbereichs des ermäßigten Steuersatzes gerade im Zusammenhang mit E-Books und E-Zeitschriften ist zu begrüßen. Allerdings ist zukünftig mit Abgrenzungsschwierigkeiten aufgrund unbestimmter Rechtsbegriffe zu rechnen. Insoweit sollte die aus unserer Sicht hilfreiche Aufzählung in der Gesetzesbegründung durch ein erläuterndes BMF-Schreiben flankiert werden. Zudem sollte eine Auskunftsmöglichkeit (vergleichbar mit der unverbindlichen Zolltarifauskunft) erwogen werden. Gerade auch im Hinblick darauf sowie im Hinblick auf zu klärende Abgrenzungsfragen ist u. E. die Einführung einer großzügigen Nichtbeanstandungsregelung über ein flankierendes BMF-Schreiben geboten.

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist es positiv, dass aus der Gegenäußerung der Bundesregierung hervorgeht, dass der Gesetzentwurf angepasst wird und auch die elektronische Bereitstellung eines Datenbankzugangs künftig ermäßigt besteuert wird. Faktisch ist aus Nutzersicht ein Datenbankzugriff nichts anderes als der Zugriff auf eine E-Zeitschrift oder eines E-Books. Eine Anpassung ist daher sachgerecht.

Zu Nr. 47 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 61): Kleinunternehmerregelung – § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich die geplante Anhebung der Kleinunternehmergrenze. Diese Ausnahme von der Umsatzsteuererhebung bedeutet für Kleinunternehmer wie beispielsweise Existenzgründer eine deutliche Vereinfachung.

Im Vergleich zu anderen EU-Mitgliedstaaten ist die von Deutschland festgelegte Grenze sehr niedrig. In der Mehrzahl der anderen Staaten ist der Betrag spürbar höher, teilweise fast doppelt so hoch. Bereits aus diesem Grund halten wir eine Anhebung für sachgerecht. Zudem ist, wie bei allen auf absolute Beträge festgelegten Pauschalen, Freibeträgen oder Freigrenzen

eine regelmäßige Überprüfung und Anpassung erforderlich, damit diese die ihnen zugewiesenen Funktionen realitätsgerecht erfüllen können.

Im Referentenentwurf des Bürokratieentlastungsgesetz III wurde eine Grenze von 22.000,00 € vorgeschlagen. Dies halten für sachgerechter als eine „ungerade“ Grenze von 21.400,00 €. Zudem wäre dann zu diskutieren, ob auch die Grenzen in § 2b Abs. 2 UStG angepasst werden sollten.

Zu Nr. 48 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 62):
Anhebung der Grenzen für die Istbesteuerung – § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist eine Anhebung der Grenze für die Istbesteuerung auf 600.000,00 € dringend geboten.

Mit dem ersten Bürokratieentlastungsgesetz vom 28. Juli 2015 wurde die Buchführungsgrenze in § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO auf 600.000,00 € Umsatz im Kalenderjahr angehoben. Damit werden Unternehmen mit einem Umsatz von bis zu 600.000,00 € von der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht befreit. Unternehmen deren Umsätze jedoch mehr als 500.000,00 € betragen müssen – für Umsatzsteuerzwecke – eine Debitorenbuchhaltung einrichten, damit die Sollbesteuerung gewährleistet ist. Damit bleibt der Bürokratieaufwand für die Umsatzsteuer erhalten. Die angestrebte Erleichterung durch die Anhebung der Buchführungsgrenze ist damit wirkungslos. Im Ergebnis sollten die Buchführungsgrenze und die Grenze für die Ist-Versteuerung grundsätzlich identisch sein, da anderenfalls die Erleichterungen für kleinere Unternehmen in weiten Teilen ins Leere laufen. Den Argumenten des Bundesrates für eine Anhebung stimmen wir ebenfalls zu.

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

Petition:

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

Die vorgeschlagene Streichung der Formulierung „die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind“ führt zu einer erheblichen Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung für Reiseleistungen. Bisher waren Leistungen an Unternehmer (sog. B2B-Bereich) stets im Regelverfahren der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen. Im B2B-Bereich betrifft die Margenbesteuerung nach der vorgeschlagenen Änderung nicht nur klassische Anbieter von Reiseleistungen wie etwa Reisebüros. Vielmehr sind auch alle Anbie-

ter, die die Organisation von Meetings, Incentives, Konferenzen und Messen anbieten (sog. MICE-Leistungen), nun potentiell von der Margenbesteuerung betroffen. Damit ist eine ganze Branche berührt, welche sich bislang nicht mit den Besonderheiten der Margenbesteuerung befassen musste. Darüber hinaus betrifft die Margenbesteuerung nach der Änderung auch Konzerngesellschaften, die zentral für alle Gesellschaften einer Gruppe die Organisation von Konferenzen, Fortbildungsveranstaltungen etc. übernehmen und die Kosten hierfür an die teilnehmenden Konzerngesellschaften weiterbelasten.

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

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

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

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

Der vorliegende Regierungsentwurf enthält für die Ausweitung des Anwendungsbereiches der Margenbesteuerung keine Übergangsregelung. Nach der Begründung zu Art. 8 Nr. 9 soll eine Übergangsregelung für die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG nicht erforderlich sein, da die Einbeziehung von B2B-Geschäften in die bereits seit Jahren praktizierte Sonderregelung keine Umstellung der Buchführungssysteme und der betrieblichen Abläufe erfordere. Wie die obigen Ausführungen zeigen, führt die Ausweitung des Anwendungsbereiches jedoch dazu, dass eine Vielzahl von Unternehmen die Margenbesteuerung erstmalig anzuwenden hat. Wenn schon die Umstellung der Berechnung der Marge (Änderung des § 25 Abs. 3 UStG) eine Übergangsfrist bis zum 31. Dezember 2021 erfordert, so muss dies erst recht für die

erstmalige Anwendung der Margenbesteuerung gelten, da der hierdurch entstehende Aufwand der betroffenen Unternehmen um ein Vielfaches größer ist.

Eine großzügige Übergangsregelung ist auch deshalb geboten, da in der Veranstaltungswirtschaft lange Vorlaufzeiten üblich sind und sich zahlreiche Veranstaltungen für das Jahr 2020, die potentiell dem Anwendungsbereich der Margenbesteuerung unterliegen könnten, bereits in der Umsetzungsphase befinden. Da sich die Anwendung der Margenbesteuerung durch den Ausschluss des Vorsteuerabzugs auf die Bepreisung der Veranstaltungen auswirkt, sind hier in erheblichem Umfang auch Verhandlungen mit den jeweiligen Leistungsempfängern erforderlich, um ggf. eine Anpassung der Vergütungsvereinbarung erreichen zu können. Eine Umsetzung der erforderlichen innerbetrieblichen Anpassungen als auch der Änderung der Abläufe im Zusammenspiel mit den Leistungsempfängern ist bis zum Jahresbeginn 2020 nicht, oder nur unter unverhältnismäßig großen Anstrengungen der Veranstaltungswirtschaft, möglich. Die Aufnahme einer Übergangsregelung auch für die Änderung des § 25 Abs. 1 UStG ist daher geboten und wäre im Gesetzentwurf noch zu ergänzen, alternativ sollte eine großzügige Nichtbeanstandungsregelung in einem BMF-Schreiben aufgenommen werden. Die Übergangsregelung sollte unserer Ansicht nach auch Aussagen dazu enthalten, wie mit Vorsteuerbeträgen zu verfahren ist, die auf Ausgangsleistungen entfallen, die zum Zeitpunkt ihrer Erbringung aber noch nicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezuges der Margenbesteuerung (und somit dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug) unterliegen.

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

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

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

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

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

In der Praxis erweist sich die genaue Bestimmung und Abgrenzung der Reiseleistung in vielen Fällen als schwierig. Die vorliegenden Äußerungen seitens der Finanzverwaltung sind bislang ausschließlich auf den Privatkundenbereich zugeschnitten. Hiernach sollen zu den

Reisevorleistungen alle Leistungen gehören, „die dem Reisenden unmittelbar zugutekommen [insbesondere] alle Leistungen die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst durchführen würde, insbesondere Beförderung, Unterbringung und Verpflegung“ (vgl. Abschn. 25. Abs. 9 UStAE). Diese Definition ist schon für den Privatkundenbereich wenig hilfreich, da eine Vielzahl von Zweifelsfällen verbleibt.

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

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

Artikel 9: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

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

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

Petition:

Wir begrüßen ausdrücklich die Einführung einer praxistauglichen Regelung für Reihengeschäfte. Ergänzend zu den vorgesehenen Änderungen sollten noch eine Konfliktklausel für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte durch das Gesetz aufgegriffen und offene Fragen zur Transportveranlassung geklärt werden. Anstelle der Formulierung „Verwendung der USt-IdNr.“ sollte die Auslegung der EU-Kommission „Mitteilung der USt-IdNr.“ übernommen werden.

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

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

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

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

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

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

b) Regelung von Drittlandsreihengeschäften

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

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

Offene Fragen zur Verwendung der USt-IdNr.

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

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

Nach der Gesetzesbegründung setzt der Begriff der Verwendung einer USt-IdNr. ein positives Tun des mittleren Unternehmers voraus. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom mittleren Unternehmer dokumentiert werden. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.

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

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

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

Gleiches gilt für die Anforderungen an die ausdrückliche „Verwendung“ der USt-IdNr. Ist die USt-IdNr. des Abgangsstaats formularmäßig im Auftragsdokument, der Rechnung oder ähnlichen Dokumenten als einzige USt-IdNr. enthalten, muss dies u. E. ausreichend sein.

Weitergehende Anforderungen an die Verwendung würden den innergemeinschaftlichen Handel nur erschweren und sind praxisfern. Zudem entspricht diese Auffassung nicht der Auslegung der EU-Kommission (vgl. Entwurf der explanatory notes on the 2020 quick fixes). Um eine möglichst einheitliche europaweite Auslegung zu gewährleisten, ist es nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer geboten, die Auslegung der EU-Kommission zu diesen Praxisfragen zu übernehmen.

Unionsrechtlich genügt hiernach die Mitteilung. Eine Verwendung ist nicht erforderlich. Die Mitteilung ist an geringere formale Anforderungen geknüpft. Dies sieht auch die Kommission entsprechend. Es soll demnach auch ausreichen, wenn der Ausweis der USt-IdNr. mit der Rechnungsstellung erfolgt. Daher sollte im Rahmen der Beratungen des Gesetzentwurfes eine Umformulierung in „mitteilt“ statt „verwendet“ erfolgen.

➤ **Definition der Transportveranlassung**

Die deutsche Umsetzung setzt an die Transportveranlassung hinsichtlich der Zuordnung des Transports an. Bei der Umsetzung ins nationale Umsatzsteuergesetz wären Klarstellungen hilfreich, ob ein Transportauftrag im Namen eines anderen Unternehmers in der Reihe z. B. eine Änderung der Zuordnung ermöglichen könnte. Auch entspricht weder ein Handeln „on behalf“ noch „auf Rechnung“ der Transportveranlassung, so dass fraglich sein kann, ob eine unionsrechtskonforme und vor dem Hintergrund der unionsweiten Harmonisierung sinnvolle Umsetzung vorliegt.

Hier besteht dringender Klarstellungsbedarf. Anderenfalls stehen die Unternehmen vor erneuter Rechtsunsicherheit bei den Reihengeschäften.

Im Entwurf der „explanatory notes on the 2020 quick fixes“ stellt die Kommission klar auf die Risikotragung beim Transport ab und ist auch der Auffassung, dass ein erster Unternehmer in der Reihe für einen Zwischenhändler transportieren kann, wenn der erste Unternehmer das Risiko des Transports trägt. Um eine europaweit einheitliche Umsetzung zu gewährleisten, sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer die Auslegung der Kommission bezüglich der „explanatory notes on the 2020 quick fixes“ auch ins deutsche Recht übernommen werden. Diese werden derzeit in der Mehrwertsteuerexpertengruppe und im Mehrwertsteuerausschuss besprochen.

In der Gesetzesbegründung ist weiterhin von „auf seine Rechnung“ die Rede. Das widerspricht den Absichten der Kommission. Hier sollte in der Begründung auch von Risikotragung gesprochen werden.

➤ **Aufnahme einer „Konfliktklausel“**

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

Zu Nr. 5 Buchst. a):

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

Zu Nr. 7: Voraussetzungen für innergemeinschaftliche Lieferungen – § 6a UStG-E

Petition:

Die Umsetzung des Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL ist lückenhaft. Hier sollte dringend nachgebessert werden. Außerdem müssen die Abfragemöglichkeiten der USt-IdNr. deutlich verbessert werden und der Vorsteuerabzug des steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Verbringens geregelt werden.

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

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

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

- a) Die europaweite Abfrage der USt-IdNr. muss dringend verbessert werden und die steuerliche Erfassung und die Erteilung einer USt-IdNr. muss in allen Mitgliedstaaten in angemessener Zeit erfolgen.
- b) Bei Nichtvorliegen der materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung muss die Umsatzsteuer offen in der Rechnung ausgewiesen werden. Um die Neutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten, muss in diesen Fällen der Vorsteuerabzug sowohl im Regelbesteuerungsverfahren als auch im Vorsteuervergütungsverfahren gewährleistet sein.

- c) Insbesondere in Fällen des „steuerpflichtigen“ innergemeinschaftlichen Verbringens enthält weder die MwStSystRL noch das UStG Vorschriften zum Abzug der Vorsteuer. Würde die Steuerbefreiung mangels Vorliegen einer im Zeitpunkt des Verbringens nicht gültigen USt-IdNr. nicht greifen, würde das Verbringen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig. Ein Vorsteuerabzug wäre jedoch ausgeschlossen, da es sich nicht um eine Lieferung eines „anderen Unternehmers“ handelt. Die Umsatzsteuer würde zur Definitivbelastung für den verbringenden Unternehmer. Dies ist nicht sachgerecht und verstößt gegen den Neutralitätsgrundsatz (ausführlich hierzu vgl. Scharrer/Schreiber in Der Betrieb vom 11. Februar 2019 S. 20, Nr. 4b).

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

➤ **Die Nichtabgabe einer (ordnungsgemäßen) Zusammenfassende Meldung**

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

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

➤ **Verwendung der USt-IdNr.**

Der Abnehmer muss laut Entwurf die USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer **ausdrücklich verwenden** (§ 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG). Eine bloße Mitteilung, wie sie in Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL vorgesehen ist, und was durch formularmäßigen Aufdruck auf Auftrag oder Rechnung erfüllt sein könnte, würde danach nicht ausreichen. Dies erschwert die Steuerbefreiung für die Praxis, wäre unverhältnismäßig und verstößt gegen den Neutralitätsgrundsatz. Im Übrigen gelten auch hier unsere Ausführungen zu den Reihengeschäften (Verwendung der USt-IdNr.).

Eine Mitteilung, sollte ausreichend sein. Es sollte daher die Formulierung des Art. 138 Abs. 1 Buchst. b) MwStSystRL verwendet werden.

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

Zu Nr. 8:

Konsignationslagerregelung – § 6b – neu – UStG-E

Zu Nr. 15:

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

Petitum:

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

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

Positiv ist auch, dass der Entwurf eine Lieferung an den Abnehmer im Zeitpunkt der Entnahme und nicht im Zeitpunkt des „Verbringens in das Lager“ vorsieht. Damit wird zukünftig ein Auseinanderfallen von umsatzsteuerlicher und handelsrechtlicher Lieferung vermieden.

Dies sollte jedoch gleichermaßen für Konsignationslager (im Sinne der BFH-Rechtsprechung Urteile vom 20. Oktober und 16. November 2016) und nicht allein als Vereinfachungsregelung für EU-Konsignationslager gelten. Bei reinen Inlands-Konsignationslagerfällen liegt bereits bei einer Lieferung aus einem Konsignationslager an einen feststehenden Abnehmer im Zeitpunkt des „Verbringens“ in das Lager eine bewegte Lieferung vor. Dieser Rechtsprechung hat sich die Finanzverwaltung zwischenzeitlich angeschlossen und den UStAE entsprechend geändert. In der Praxis führt dies u. a. zu folgenden erheblichen Unsicherheiten und Risiken.

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

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

➤ **Name und Anschrift des Abnehmers**

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

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

➤ **Verwendung der USt-IdNr.**

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

➤ **Aufzeichnungen im Register nach § 22 Abs. 4f – neu – UStG-E**

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

➤ **Ermittlung der 12 Monats-Regelung**

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

➤ **Keine Vereinfachung bei Zerstörung, Verlust oder Diebstahl**

Im Fall der Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls des Gegenstandes nach dem Ende der Beförderung oder Versendung und vor dem Zeitpunkt der Lieferung gelten die Voraussetzungen nach den Abs. 1 und 5 als an dem Tag, an dem die Zerstörung, der Verlust oder der Diebstahl festgestellt wird, als nicht mehr erfüllt.

Diese Regelung ist problematisch, denn es gibt in der Praxis kaum Fälle, wo in Lagerplätzen kein „Schwund“ zu verzeichnen ist. Damit kann die Vereinfachungsregel – bei wörtlicher Anwendung – nicht zur Anwendung kommen.

Die EU-Kommission hat vorgeschlagen, ein „Toleranz-Level“ zu definieren, wonach die Vereinfachung trotz „kleiner“ Verluste von Lagergegenständen anwendbar bleiben soll. Sie weist dazu auf die entsprechenden EU-Regelungen für Zölle und Verbrauchsteuern, wonach Verluste unbeachtlich sind, wenn sie durch die Natur der Gegenstände verursacht sind (z. B. Verderb und Verdunsten) und sich aus unvorhersehbaren Gründen oder durch höhere Gewalt ergeben (vgl. working paper Nr. 968 des EU-Mehrwertsteuerausschusses vom 15. Mai 2019; taxud.c.1(2019) 3533969).

Eine solche Regelung sollte auch in das Gesetz aufgenommen werden.

Zu Nr. 18:

Sanktionen bei Steuerhinterziehung – § 25f – neu – UStG-E

Petitum:

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer ist die Neuregelung des § 25f – neu – UStG-E zu unbestimmt. Hier sollte der Wortlaut angepasst werden. Darüber hinaus sollte die Gesetzesbegründung überarbeitet werden, da nunmehr eine wichtige Passage zur Beschränkung der Höhe nach weggefallen ist.

Die Regelung enthält die Möglichkeit, die auch vom EuGH in ständiger Rechtsprechung aufgegriffen wird, wonach Steuerbegünstigungen, wie Vorsteuerabzug oder Steuerbefreiung versagt werden müssen, wenn der Unternehmer unredlich handelte. Damit liegt insoweit kein Ermessen vor (wie in der bisherigen Haftungsnorm des § 25d UStG), sondern eine Verpflichtung. Es ist positiv, dass die Versagung von Steuerbefreiungen bzw. Vorsteuerabzugsmöglichkeiten nunmehr auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden soll und sich somit nicht mehr nur an der Rechtsprechung des EuGH orientiert werden muss. Es ist darauf hinzuweisen, dass § 25f – neu – UStG-E keine Beschränkung enthält. Das heißt, diese Vorschrift wird auch auf rein nationale Leistungen ohne Auslandsbezug anwendbar sein.

Diese Regelung ist nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer grundsätzlich sachgerecht. Wir regen jedoch, im Sinne der Rechtssicherheit an, die Rechtsnorm konkreter zu fassen. In der Begründung zu § 25f – neu – UStG-E wird pauschal festgestellt, dass durch die Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht u. a. auch dem Bestimmtheitsgrundsatz und den Anforderungen der Praxis entsprochen worden sei (Gesetzesbegründung S. 186).

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer fehlt es der Norm an Bestimmtheit. Konsequenz ist, dass nicht klar wird, wie § 25f – neu – UStG-E in der Praxis umgesetzt werden soll.

➤ **„Wissen müssen“**

Paragraf 25f Abs. 1 – neu – UStG-E definiert im Gegensatz zum derzeit geltenden § 25d UStG nicht, worauf es ankommt, um das Tatbestandsmerkmal des „Wissenmüssens“ zu bejahen. Diesbezüglich stellt § 25d Abs. 2 UStG in der derzeit (noch) geltenden Fassung auf die fehlende Marktüblichkeit des Entgelts ab. Fraglich ist also, wie das subjektive Tatbestandsmerkmal in § 25 f – neu – UStG-E ausgelegt werden soll.

Die Gesetzesbegründung zu § 25f – neu – UStG-E weist darauf hin, dass die Vorschrift „der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges insbesondere in Form von Ketten- oder Karussellgeschäften“ dient (BR-Drs. 356/19, S. 183). Das „Wissenmüssen“ sollte daher eng auszulegen sein.

Um eine entsprechende Begrenzung vorzugeben, sollte der Begriff des „Wissenmüssens“ vor dem Hintergrund der bislang ergangenen EuGH-Rechtsprechung zum Thema „innergemeinschaftliche Lieferung“ (vgl. nur Italmoda-Entscheidung mit weiteren Verweisen) und auch, um einen Gleichklang mit dem (Steuer-)Strafrecht zu gewährleisten, ausgelegt werden wie der bedingte Vorsatz nach deutschem (Straf-)Recht.

➤ **Keine Beschränkung der Höhe nach**

Problematisch ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ferner die Tatsache, dass § 25f – neu – UStG-E für die Versagung von Steuerbefreiungs- bzw. Vorsteuerabzugsmöglichkeiten keine Beschränkung der Höhe nach vorsieht. Anders als im Referentenentwurf, wo es auf S. 171 noch heißt, dass „Die Versagung der Rechte (...) der Höhe nach auf die Höhe des in der Leistungskette entstandenen Steuerschadens begrenzt [ist]“ fehlt im Regierungsentwurf dieser Satz komplett (S. 186). Wenn es an einer Begrenzung der Höhe für die Versagung der Steuerbefreiung bzw. des Vorsteuerabzugs fehlt und diese über den entstandenen Steuerschaden hinausgeht, käme das einer Sanktionierung des Unternehmens gleich, was jeder Rechtsgrundlage entbehrt.

Die Formulierung des Referentenentwurfes sollte in der Gesetzesbegründung daher wieder aufgenommen werden.

➤ **Kein Ermessen der Finanzbehörde und Zeitpunkt der Versagung**

Der Wortlaut des § 25f – neu – UStG-E lässt kein Ermessen der Finanzbehörden zu („ist zu versagen“). Dies wirft wiederum Fragen auf: Ist diese Versagung eine deklaratorische oder konstitutive Entscheidung des Finanzamtes? Ist überhaupt eine Entscheidung des Finanzamtes gemeint oder der Anspruch bereits kraft Gesetzes ohne weitere Entscheidung.

Unklar sind nach unserer Auffassung die Ausführungen in Bezug auf den Zeitpunkt der Versagung der Steuerbefreiung bzw. des Vorsteuerabzugs. Regelmäßig wird sich die Hinterziehung erst im Nachhinein herausstellen. Der Vorsteuerabzug bzw. die Befreiung könnten dann

zwar von Beginn an versagt werden. Jedoch greift das Argument, dass die Auszahlung durch das Finanzamt dann nicht erfolgt, tatsächlich ins Leere.
Diese Ausführungen sind u. E. überarbeitungsbedürftig.

➤ **Vorschlag zur Anpassung des § 25f – neu – UStG-E**

Offen bleibt insgesamt der Sorgfaltsmaßstab des Unternehmers hinsichtlich der Voraussetzung „hätte wissen müssen“. Hier enthält auch die Begründung keine Konkretisierung. Einschlägige EuGH-Rechtsprechung hierzu, aus der konkrete Kriterien ableitbar sind, existiert ebenfalls nicht. Der EuGH spricht ebenfalls lediglich davon, dass der Unternehmer „vernünftigerweise hätte wissen müssen“.

Um dem Bestimmtheitsgrundsatz zu entsprechen, schlägt die Bundessteuerberaterkammer daher vor, § 25f – neu – UStG-E wie folgt anzupassen (Änderungsvorschläge in **Fett**druck):

„§ 25f Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung

(1) Sofern der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit der von ihm erbrachten Leistung oder seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder ein anderer Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs im Sinne des § 370 der Abgabenordnung oder in eine Schädigung des Umsatzsteueraufkommens im Sinne der §§ 26b, 26c einbezogen war, ist Folgendes zu versagen:

1. die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 1 Buchstabe b in Verbindung mit § 6a,
2. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1,
3. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 sowie
4. der Vorsteuerabzug nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4.

(2) Von dem Wissen oder dem Wissenmüssen ist insbesondere auszugehen, wenn der Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt. Dasselbe gilt, wenn der ihm in Rechnung gestellte Preis unter dem marktüblichen Preis oder unter dem Preis liegt, der seinem Lieferanten oder anderen Lieferanten, die am Erwerb der Ware beteiligt waren, in Rechnung gestellt wurde. Weist der Unternehmer nach, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet ist, finden die Sätze 1 und 2 keine Anwendung.

(3) Die Versagung der Rechte nach Abs. 1 ist der Höhe nach auf die Höhe des in der Leistungskette entstandenen Steuerschadens begrenzt.

(4) § 25b Absatz 3 und 5 ist in den Fällen des Absatzes 1 nicht anzuwenden.“

Artikel 10: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 1:

Bildungsleistungen – § 4 Nr. 21 und 22 UStG-E

Petitum:

Die Neufassung und die überarbeitete Anwendungsregelung begrüßen wir grundsätzlich. Problematisch ist allerdings die vorgesehene Abgrenzung zwischen Aus- und Fortbildung bei gewerblichen Bildungsanbietern. Die Abgrenzungsfragen, die bereits aus dem Ertragsteuerrecht bekannt sind, würden sich aufgrund der zunehmend modular gestalteten Aus- und Fortbildung in Zukunft voraussichtlich potenzieren, so dass von der Einführung dieser Problematik in das Umsatzsteuerrecht abgesehen werden sollte, zumal dies aus europarechtlicher Sicht nicht erforderlich ist (Art. 133 MwStSystRL ist eine Kannbestimmung).

Die Neufassung von § 4 Nr. 21 und 22 UStG ist grundsätzlich zu begrüßen, da der Gesetzgeber mit dieser Neufassung die gemeinschaftsrechtlichen Bestimmungen des Art. 132 Abs. 1 Buchst. i) und j) MwStSystRL hinreichend umsetzt. Durch die Anpassung dieser Regelungen an das europäische Recht erhalten die Steuerpflichtigen mehr Rechtssicherheit, da das umständliche Bescheinigungsverfahren und die doppelte Zuständigkeit von Finanzamt und Landesbehörde entfallen. Es ist zu begrüßen, dass der aktuelle Regierungsentwurf nach dem Scheitern dieses Vorhabens im JStG 2013 einen erneuten Anlauf zur Harmonisierung der Steuerbefreiungen für Bildungsleistungen unternimmt. In der Vergangenheit konnte die zuständige Landesbehörde auch von Amts wegen durch das Finanzamt eingeschaltet werden. Die Praxisprobleme im Zusammenhang mit dem Bescheinigungsverfahren entfallen künftig. So muss sich in Zukunft beispielsweise niemand mehr damit beschäftigen, ob die Bescheinigung zur rückwirkenden Änderung bestandskräftiger Bescheide berechtigt. Auch die Frage, ob Steuerpflichtige „indirekt“ durch Nichtvorlage einer Bescheinigung auf die Steuerbefreiung verzichten können, stellt sich nicht mehr. Es ist erfreulich, dass dem Petitum der BStBK zum Referentenentwurf Rechnung getragen worden ist und die Regelung nach der Formulierung im Regierungsentwurf erst zum 1. Januar 2021 in Kraft treten soll. Aufgrund der Neuregelung ist damit zu rechnen, dass viele Bildungseinrichtungen ihre Aus-, Fort- und Weiterbildungsprogramme in Bezug auf die Anwendung der Steuerbefreiung ausführlich analysieren müssen. Eine kurzfristige Umstellung innerhalb weniger Wochen wäre für viele Bildungsanbieter nicht realisierbar. Zum Entwurf der Neuregelung der Bildungsleistungen möchten wir folgende Anmerkungen machen:

➤ **Gesetzesformulierung sehr umfangreich und kleinteilig**

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

gen Grundlagen der MwStSystRL sowie der MwStVO. Die weiteren Konkretisierungen könnten dann der Gesetzesbegründung vorbehalten bleiben.

➤ **Anwendungsbereich bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts**

Einrichtungen des öffentlichen Rechts können nach dem Entwurf die Befreiung in Anspruch nehmen, wenn sie mit „(...) solchen Aufgaben betraut sind“. Hierzu regen wir an, eine Klarstellung vorzunehmen, da die Formulierung „betraut“ nach unserer Auffassung nicht eindeutig ist. Die Bundessteuerberaterkammer und die Steuerberaterkammern und andere Körperschaft des öffentlichen Rechts (KdöR) haben die durch Gesetz zugewiesenen Aufgaben zu erfüllen. Diese sind am Beispiel der Bundessteuerberaterkammer/Steuerberaterkammern u. a.:

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

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

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

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

Fortbildung soll nur noch steuerfrei sein, wenn sie von Einrichtungen erbracht wird, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt werden. Das ist eine klare Einschränkung, die auf Art. 133 MwStSystRL beruht und deshalb möglich ist. Kritisch ist, dass diese Einschränkung nur für Fortbildung, jedoch nicht für Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung sowie berufliche Umschulung gilt.

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

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

- Einrichtungen, die eine systematische Gewinnerzielungsabsicht (kurz: gewerbliche Bildungseinrichtungen) anstreben, müssen nun eine Abgrenzung zwischen Fort- und Ausbildung vornehmen. Diese Unterscheidung ist bedeutsam, weil bestimmte Leistungen

(Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung, berufliche Umschulung) steuerbefreit und andere Leistungen (Fortbildung) steuerpflichtig sind. Diese Abgrenzung führt schon im Ertragsteuerrecht (Werbungskosten/Sonderausgaben) zu Schwierigkeiten und einer Vielzahl von Rechtsbehelfs- und Klageverfahren. Aktuell sind hierzu mehrere Verfahren beim BVerfG anhängig (Az. 2 BvL 22/14, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14, 2 BvL 27/14).

- Es ist nicht klar, welche Leistungen als Ausbildung und welche als Fortbildung im Rahmen der umsatzsteuerlichen Beurteilung eingestuft werden können. Das Gesetz und die Gesetzesbegründung lassen hier viele Fragen offen (ausführlich zur Abgrenzungproblematik vgl. Müller/Schmidt in UR vom 20. September 2019, Heft 18, S. 677 bis 681).
- Für gewerbliche Bildungseinrichtungen erhöhen sich der Bürokratieaufwand und die Rechtsunsicherheit aufgrund der Abgrenzungsschwierigkeiten erheblich. Gleichzeitig wird der Aufwand bei diesen Unternehmen steigen, weil sich sie nun vermehrt mit Vorsteueraufteilung auseinandersetzen müssen. Problematisch kann sich hierbei auch die Korrektur von Vorsteuer nach § 15a UStG innerhalb des 10-jährigen Berichtigungszeitraums aufgrund der Änderung der Verhältnisse (bis 31. Dezember 2019 steuerpflichtige Ausgangsumsätze, ab 1. Januar 2020 steuerfreie Bildungsleistungen), darstellen. Aufgrund der Versagung des Vorsteuerabzuges bei steuerfreien Bildungsleistungen, kann dies zu einer Verteuerung der Leistungen führen.

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

➤ **Verpflegung von Seminarteilnehmern**

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

Die Gesetzesbegründung enthält auf S. 191 in Bezug auf Verpflegung von Seminarteilnehmern die Aussage, dass die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung steuerfrei ist und beruft sich hierfür auf die BFH-Entscheidung vom 7. Oktober 2010, Az. V R 12/10. Das BFH-Urteil führt aber noch im Leitsatz folgende wichtige Feststellung an:

Die Verpflegung von Seminarteilnehmern ist nur bei geringfügigen Verpflegungsleistungen (als eng verbundene Dienstleistung) steuerfrei. Dies gilt nach dem BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, Az. V R 12/10, Rdnr. 32, soweit das im Seminarraum erfolgte Anbieten von einfachen Speisen unerlässlich für die Gewährleistung des ordnungsgemäßen Ablaufs einer ganztägigen Seminarveranstaltung ist. Zur Verpflegung von Arbeitnehmern bei Unternehmensbespre-

chungen hatte der EuGH mit Urteil vom 11. Dezember 2008, Rs. C-371/07, *Danfoss A/S, AstraZeneca A/S*, entschieden, dass die Gewährleistung der Kontinuität und des ordnungsgemäßen Sitzungsablaufs es rechtfertigten, die Bewirtung der an Sitzungen teilnehmenden Arbeitnehmer mit Sandwichs und kalten Gerichten, die im Sitzungsraum serviert werden, nicht als unternehmensfremd anzusehen. Dementsprechend äußerte der BFH, dass auch die Verpflegung mit kalten oder kleinen Gerichten im Seminarraum, wie z. B. bei Kaffeepausen, unerlässlich für die Durchführung von ganztägigen Seminaren sein könne.

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

➤ **Ergänzung der Ausführungen im UStAE**

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

Artikel 14: Änderung des Investmentsteuergesetzes

Zu Nr. 3:

Umfang der gewerblichen Einkünfte – § 6 InvStG-E

Petition:

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, § 6 Abs. 5 InvStG um einen weiteren Satz zu ergänzen, der die nicht erfolgende Abfärbung/Infektion auch gesetzlich eindeutig regelt.

In § 6 InvStG-E wird im Absatz 5 der Satz angefügt, dass von gewerblichen Einkünften nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur dann auszugehen ist, wenn der Investmentfonds seine Vermögensgegenstände aktiv unternehmerisch bewirtschaftet.

Das BMF hatte in seinem BMF-Schreiben vom 21. Mai 2019 in Rz. 15.37 klargestellt, dass gewerbliche Nebentätigkeiten, z. B. der Betrieb einer Fotovoltaikanlage, nicht zu einer gewerblichen Infektion aller Einkünfte des Investmentfonds führen. So sollen nur die Einkünfte aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Gewerbesteuer unterliegen und nicht die gesamten körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte des Investmentfonds i. S. d. § 6 Abs. 2 InvStG.

Artikel 15: Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes

Zu Nr. 3:

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

Petitum:

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

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

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

Bislang ist es beispielsweise möglich, über das IFG Kopien des E-Mail-Verkehrs zwischen den Fachreferaten des BMF und den Finanzministerien der Länder zu erhalten, mit dem sich feststellen lässt, welche Überlegungen der Finanzverwaltung zu bestimmten Formulierungen in BMF-Schreiben oder Gesetzentwürfen geführt haben. Es ist kein Grund ersichtlich, warum der Öffentlichkeit diese Informationen mit Verweis auf eine Vertraulichkeitsverpflichtung zukünftig vorenthalten werden sollen.

Soweit in der Gesetzesbegründung auf den schützenswerten Kernbereich exekutiver Eigenverantwortung der Finanzverwaltung abgestellt wird, ist das nicht richtig. Der vom BVerfG anerkannte Kernbereich der exekutiven Eigenverantwortung im Bereich des Regierungshandelns schützt kein Verwaltungshandeln (BVerfG, Urteil vom 17. Juli 1984, Az. 2 BvE 11/83, 2 BvE 15/83). Zudem verlangt die Rechtsprechung, dass die informationspflichtige Stelle die befürchteten negativen Auswirkungen auf die Funktionsfähigkeit der Regierung anhand der jeweiligen Umstände des Einzelfalls nachvollziehbar belegt (BVerwG, Urteil vom 30. März 2017, Az. 7 C 19/15, NVwZ 2017, S. 1621, Rdnr. 13).

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

Artikel 18: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 67 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 81):
Steuergeheimnis – § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO-E

Petitum:

Die vorgeschlagene Änderung des § 30 Abs. 4 Nr. 2b AO-E sollte unterbleiben. Zumindest sollte sie präzisiert und so eingeschränkt werden, wie es der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf anregt (BR-Drs. 156/19 (Beschluss), Nr. 67, S. 81).

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

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

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

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

Auch der Bundesrat lehnt die avisierte Regelung aufgrund ihrer überschießenden Tendenz entschieden ab. Ausweislich der Begründung (vgl. BR-Drs. 356/19, Nr. 67, S. 81 und 82) macht er insbesondere geltend, dass die Offenbarung personenbezogener Daten nur in engen Grenzen – insbesondere aufgrund einer gesetzlichen Erlaubnis – zulässig ist. Der gesetzbezogene Öffnungstatbestand des § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO ist jedoch auf bundesgesetzliche Regelungen beschränkt. Eine Regelung in einem Landesgesetz genügt nicht, da es an dem gesetzgeberischen Korrektiv des Bundesrates fehle (ausdrückliche Klarstellung durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017, BGBl. I S. 2541; BT-Drs. 18/12611, S. 18, 89).

Zu Nr. 69 bis 73 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 83 ff.):
Zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht

Petitur:

Das Gemeinnützigkeitsrecht bedarf einer ganzheitlichen Reform. Die Bundesregierung sollte zeitnah einen umfassenden Regierungsentwurf zu Reformbedarfen im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorlegen.

Die Bundesregierung verfolgt im Koalitionsvertrag das Ziel, das zivilgesellschaftliche Engagement und das Ehrenamt zu fördern und zu stärken. Ausweislich des Koalitionsvertrages soll dazu u. a. der rechtliche Rahmen für die ehrenamtliche Betätigung, des sozialen Unternehmertums und das Gemeinnützigkeitsrecht verbessert werden. Das Ehrenamt soll steuerlich entlastet werden. Dem Vernehmen nach sind jedoch zwischenzeitliche, konkrete Reformbestrebungen der Bundesregierung wieder auf Eis gelegt worden. Es ist daher grundsätzlich zu begrüßen, dass der Bundesrat die Initiative ergreift und konkrete Reformvorschläge für das Gemeinnützigkeitsrecht unterbreitet. Sowohl die avisierten Änderungen bei der Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung in § 57 AO, bei der Mittelweitergabe an andere Einrichtungen in § 58 AO und der Vorschlag des Bundesrates, die Freigrenze des § 64 Abs. 3 AO auf 45.000,00 € anzuheben, stoßen im Grundsatz auf die Zustimmung der Bundessteuerberaterkammer.

Die Bundessteuerberaterkammer gibt jedoch zu bedenken, dass das Gemeinnützigkeitsrecht einer ganzheitlichen Reform bedarf. Ziel muss es sein, einen modernen und schlüssigen steuerrechtlichen Rahmen für zivilgesellschaftliches Engagement zu entwerfen. Neben einer systematischen Überarbeitung der entsprechenden Teile der AO, muss dafür u. a. auch die einheitliche Anwendung der das Recht ausführenden Behörden und eine Verbesserung der Transparenz angestrebt werden. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt daher die Ankündigung der Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Bundesrates, die Vorschläge des Bundesrates zu prüfen und einen Regierungsentwurf zu den Reformbedarfen im Gemeinnützigkeitsrecht vorzulegen.

Zu Nr. 3:

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

Petitur:

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

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

schaft beschränkt. Mit Blick auf den bisherigen Wortlaut des § 73 Satz 1 AO und das genannte Urteil des BFH vom 31. Mai 2017 ist die Klarstellung in § 73 Satz 2 – neu – AO-E konsequent und begrüßenswert.

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

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

Zu Nr. 5:

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

Petitum:

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

Die Neuregelung ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sachgerecht und aus Praktikabilitätsgründen zu begrüßen.

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

Das Verschlüsselungsgebot des § 87a Abs. 1 Satz 3 AO-E dient der Wahrung des Steuergeheimnisses bei der Datenübermittlung durch eine Finanzbehörde. Dabei kann nicht außer Acht gelassen werden, dass auch § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO eine Offenbarung des Steuergeheim-

nisses mit Zustimmung des Betroffenen gestattet. Es ist daher folgerichtig, auch Ausnahmen von der verschlüsselten Übermittlung der Daten vorzusehen.

Der Referentenentwurf sah für folgende Ausnahmetatbestände eine unverschlüsselte Übermittlung dem Steuergeheimnis unterliegender Daten durch die Finanzverwaltung vor.

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

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

Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer ist die Änderung im Regierungsentwurf nachvollziehbar, die eine Streichung der konkreten Ausnahmetatbestände vorsieht und als nunmehr alleiniges Tatbestandsmerkmal für die unverschlüsselte Übermittlung die Einwilligung aller betroffenen Personen vorsieht.

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

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

Zu Nr. 80 der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 356/19 (Beschluss), S. 99 f.):
Ordnungsvorschriften für die Buchführung und für Aufzeichnungen – § 146 Abs. 2 AO

Petitum:

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates auf eine Anpassung des § 146 Abs. 2 AO für die Fälle hinzuwirken, in denen elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem anderen EU-Mitgliedstaat geführt oder aufbewahrt werden.

Ausweislich der Begründung des Bundesrates gehen sowohl das BMF als auch das BMI und BMWi davon aus, dass § 146 Abs. 2a AO ab dem 31. Mai 2021 nicht mehr mit dem EU-Recht vereinbar ist. Der Bundesrat schlägt daher vor, schon jetzt auf eine Anpassung des § 146 Abs. 2 AO für die Fälle hinzuwirken, in denen elektronische Bücher und sonstige erforderliche

elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem anderen EU-Mitgliedstaat geführt oder aufbewahrt werden.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt diesen Vorschlag ausdrücklich. Unabhängig von der Frage der Vereinbarkeit mit EU-Recht, hat die Frage auch eine erhebliche praktische Relevanz. Gerade im Kontext der Digitalisierung und der Entwicklung Cloud-basierter Aufbewahrungssysteme ist die Möglichkeit der EU-weiten Speicherung von entscheidender Bedeutung. Derzeit muss sich der Server, auf dem die Daten gespeichert sind, in der Bundesrepublik Deutschland befinden. Das ist aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer nicht mehr sachgerecht. Mit Blick auf Sinn und Zweck der Norm ist vielmehr entscheidend, dass die Bücher und Aufzeichnungen für die Finanzverwaltung jederzeit einsehbar sind, was auch anderweitig sichergestellt werden kann. Auch datenschutzrechtlich ist dem nichts entgegenzusetzen. Denn es muss gesehen werden, dass die Datenschutzgrundverordnung europaweite Geltung beansprucht.

Artikel 20: Änderung des Steuerberatungsgesetzes

1. Die Bundessteuerberaterkammer stimmt den vorgesehenen Änderungen des Steuerberatungsgesetzes zu. Insbesondere begrüßt sie, dass die Stellung des Steuerberaters als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege erstmals im Steuerberatungsgesetz verankert werden soll. Damit wird insoweit eine Gleichstellung mit den Rechtsanwälten vorgenommen, deren Status als Organ der Rechtspflege schon bisher in der Bundesrechtsanwaltsordnung geregelt ist. Dies stärkt den steuerberatenden Beruf insbesondere auch im Hinblick auf die Deregulierungsbestrebungen der EU-Kommission, da damit klargestellt wird, dass der deutsche Steuerberater, der für eine korrekte Anwendung der Steuergesetze sorgt, ebenso wie der Rechtsanwalt eine besondere Funktion für die (Steuer-) Rechtspflege ausübt und gegenüber der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten als ein unabhängiges Organ auf Augenhöhe agiert.
2. Die Bundessteuerberaterkammer bittet darum, im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens noch die beiden folgenden Änderungen des Steuerberatungsgesetzes vorzunehmen:
 - a) § 11 StBerG – Erhebung und Verwendung personenbezogener Daten

Infolge der seit 25. Mai 2018 geltenden DSGVO bedarf es einer Anpassung von § 11 StBerG. Rechtsunsicherheiten hinsichtlich der Datennutzung, Tätigkeitsbeurteilung sowie den sich daran anschließenden Rechtsfolgen für Steuerberater und der inkonsistenten Rechtsauffassung der jeweiligen Datenschutzaufsichtsbehörden müssen beseitigt werden. Es muss dringend sichergestellt werden, dass das Datenniveau und die Vorarbeiten durch Steuerberater als Berufsgeheimnisträger weiterhin den bisherigen hohen Qualitätsansprüchen genügen.

Die bisherige datenschutzrechtliche Einstufung des Steuerberaters, der als Freiberufler selbstständig, weisungsunabhängig und eigenverantwortlich tätig sein muss, darf nicht durch mögliche Unsicherheiten in Frage gestellt werden, die zudem den betroffenen Personen keinen Mehrwert an Schutz hinsichtlich der Verarbeitung ihrer Daten bringen.

Es bedarf einer klarstellenden gesetzlichen Regelung, dass es sich bei der Erbringung von Leistungen im Bereich der Steuerberatung, einschließlich der Tätigkeiten in der Lohn- und Gehaltsbuchführung sowie der Finanzbuchhaltung, um eigenverantwortliche Fachleistungen der Berufsangehörigen handelt, sodass keine Verträge zur Auftragsverarbeitung mit den Mandanten nach Art. 28 und 29 DSGVO geschlossen werden müssen.

1. Formulierungsvorschlag

Es wird folgende Änderung des § 11 vorgeschlagen (Änderungen in **Fettdruck**):

„§ 11 StBerG **Verarbeitung Erhebung und Verwendung** personenbezogener Daten

- (1) Soweit es zur Erfüllung der Aufgaben nach diesem Gesetz erforderlich ist, dürfen personenbezogene Daten **verarbeitet werden. Personenbezogene Daten dürfen** auch für Zwecke künftiger Verfahren **nach diesem Gesetz** verarbeitet **und genutzt** werden; § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen. **Besondere Kategorien personenbezogener Daten gemäß Art. 9 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2016/679 dürfen gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchst. g der Verordnung (EU) 2016/679 in diesem Rahmen verarbeitet werden.**
- (2) **Die Verarbeitung personenbezogener Daten durch Personen nach § 3 erfolgt unter Beachtung der für sie geltenden Berufspflichten stets weisungsfrei. Rechtmäßigkeitsgrundlagen nach Art. 6 und 9 der Verordnung (EU) 2016/679 bleiben im Übrigen unberührt.**

2. Begründung

2.1 Begründung zu § 11 Abs. 1 StBerG-neu

Durch die Definition der „Verarbeitung“ in Art. 4 Nr. 2 DSGVO entfällt die Nutzung als definierte Verwendungsart. Daher ist diese Formulierung hier redaktionell anzupassen, sodass für die Aufgaben nach diesem Gesetz (durch Steuerberater und Kammern) bei personenbezogenen Daten nur noch der Verarbeitungsbegriff aus dem Datenschutzrecht der DSGVO heranzuziehen ist. Damit bietet § 11 Abs. 1 StBerG weiterhin die Möglichkeit, dass personenbezogene Daten durch Kammern und Steuerberater für die Aufgaben nach dem StBerG und auch für Zwecke künftiger Verfahren verarbeitet werden dürfen.

Die Verarbeitung besonderer Kategorien wie Gesundheitsdaten etc. durch einen Steuerberater bedarf einer gesetzlich geregelten Grundlage, da gem. Art. 9 Abs. 1 DSGVO deren Verarbeitung grundsätzlich unzulässig ist. In der Praxis wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass eine Mandatierung des Steuerberaters unzulässig sei, soweit auch Gesundheitsdaten durch den Steuerberater verarbeitet werden. Dies trifft beispielsweise bei der Finanzbuchhal-

tung eines Sanitätshauses, Optikers etc. zu. Hier wäre dieser Auffassung zufolge ausschließlich eine weisungsabhängige Tätigkeit als Auftragsverarbeiter i. S. v. Art. 4 Nr. 8, Art. 28 DSGVO möglich.

Um hier Rechtssicherheit unter Beibehaltung der Vertrauensstellung des Steuerberaters und der Sicherung einer ordnungsgemäßen Steuer- und Abgabenberatung zu gewährleisten, ist eine klarstellende Ergänzung erforderlich. Die Anforderungen des Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO werden durch die strafbewehrte Verschwiegenheit des Steuerberaters und dessen Tätigkeit zur Qualitätssicherung im öffentlichen Interesse abgebildet. Denn die berufsrechtlichen Regelungen des Steuerberaters, flankiert durch eine strafrechtlich sanktionierte Verschwiegenheitspflicht (§ 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB), stehen in einem angemessenen Verhältnis zu dem Ziel, dass ein Unternehmen sich fachkundig zu den steuer- und abgaberechtlichen Tatbeständen beraten und unterstützen lassen kann, um ein ordnungsgemäßes Besteuerungsverfahren sicherzustellen.

2.2 Begründung zu § 11 Abs. 2 StBerG-neu

Durch die Änderungen in der DSGVO und die Einführung des Rechtsinstruments der „gemeinsam für die Verarbeitung Verantwortlichen“ in Art. 26 DSGVO ist klarzustellen, dass eine freie Berufsausübung durch einen Steuerberater nur dann eigenverantwortlich erfolgen kann, wenn diese Berufsausübung weisungsfrei ist.

Die vorgeschlagene Änderung in § 11 StBerG dient der Konkretisierung der eigenverantwortlichen Berufsausübung. Keinesfalls erfolgt dadurch eine bereichsspezifische Regelung zu der in der DSGVO geregelten Auftragsverarbeitung.

Die Verarbeitung personenbezogener Daten bei der Erfüllung von Aufgaben nach diesem Gesetz durch die in § 3 StBerG genannten Personen unterliegt nicht den Vorgaben von Art. 26 oder 28 DSGVO. Damit wird die bisherige datenschutzrechtliche Einordnung des Steuerberaters konsequent fortgeführt (Bayerisches Landesamt für Datenschutz, Tätigkeitsbericht 2012, Ziff. 5.1; Landesamt für Datenschutz Brandenburg, 17. Tätigkeitsbericht 2012/13, Tz. 5.3.). Der Steuerberater nimmt für die Planbarkeit und Rechtssicherheit der steuerlichen Finanzströme eine wichtige Funktion ein, die im öffentlichen Interesse liegt. Seine Tätigkeit, die im Rahmen des StBerG definiert wird, ist daher gegenüber gewerblichen Anbietern diesbezüglich privilegiert, um dieses öffentliche Interesse auch durchzusetzen. Ausbildungsanspruch, Selbstverwaltung, Verschwiegenheits- und Weiterbildungsverpflichtung gewährleisten, dass Steuerberater hierbei auch die Interessen der betroffenen Personen wahren, die über das Datenschutzrecht geschützt werden.

Die datenschutzrechtliche Grundlage der Verarbeitung personenbezogener Daten bei der Erfüllung von Aufgaben nach diesem Gesetz ergibt sich schließlich aus Art. 6 Abs. 1 Buchst. f DSGVO hinsichtlich der Wahrung der berechtigten Interessen des Verantwortlichen. Dies lässt sich auf alle Leistungen, die ein Steuerberater erbringt, anwenden. Es sind keine Gründe ersichtlich, die in der besonderen Situation der betroffenen Person liegen und die einen erfolgreichen Widerspruch nach Art. 21 Abs. 1 DSGVO begründen würden. Die Leistungen des Steuerberaters stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit den gesetzlichen Pflichten eines

Unternehmens. Das betrifft Pflichten, die sich aus der Durchführung des Beschäftigungsverhältnisses und der Datenverarbeitung für die steuer- und sozialversicherungsrechtliche Abführung von Zahlungen und Informationen ergeben, aber auch aus der Datenverarbeitung im Rahmen einer ordnungsgemäßen Buchführung.

Ebenso geht § 29 Abs. 2 BDSG davon aus, dass die Weitergabe von personenbezogenen Daten an den Berufsgeheimnisträger im Rahmen des Mandats eine Übermittlung darstellt und somit als Auftragsverarbeitung ausscheidet. Die Mandatierung durch Unternehmen und öffentliche Stellen ist datenschutzrechtlich unter den Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen des Art. 6, insbesondere Abs. 1 Buchst. f DSGVO und Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO zulässig. Die Angleichung im StBerG ist daher zum 25. Mai 2018 klarstellend erforderlich.

Auch in Bezug auf die **Lohn- und Gehaltsbuchführung** ist die Klarstellung, dass es sich bei dem Steuerberater nicht um einen Auftragsverarbeiter handelt, erforderlich.

Die Leistungen der Steuerberater sind immer eigenständige Fachleistungen. Im Gegensatz etwa zu einem Rechenzentrum nehmen Steuerberater bei der Lohn- und Gehaltsbuchführung fortlaufend steuerrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Würdigungen vor. Hierzu sind sie bereits mit Blick auf die Berufspflichten angehalten. Im Vordergrund steht damit stets ihre fachliche und eigenverantwortliche Prüfungs- und Beratungsleistung.

Das OLG München hat mit Urteil vom 13. Dezember 2017, Az. 15 U 886/17, DStR 2018, S. 935 f., Stbg 2018, S. 327 ff., klargestellt, dass die Erbringung von Leistungen des Steuerberaters zur Lohnbuchführung „Dienste höherer Art“ sind. Paragraf 627 Abs. 1 BGB versteht unter „Diensten höherer Art“ solche Dienstleistungen, die aufgrund besonderen Vertrauens übertragen werden. Dem Mandanten käme es nicht nur auf eine formale oder „technische“ Buchführung an. Er erwarte vielmehr vom Steuerberater, auch laufende Tipps und Hinweise zur Verbesserung und Optimierung zu bekommen. Auch nach herrschender Meinung gehört die Erfüllung von Buchführungspflichten der Mandanten zu den originären steuerberatenden Tätigkeiten i. S. v. § 33 StBerG.

Die Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist danach keine „untergeordnete Tätigkeit“, sondern gehört zum gesetzlich vorgesehenen Aufgabenkatalog von Steuerberatern, Umkehrschluss aus § 6 Nr. 4 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 StBerG. Die Ausnahme in § 6 Nr. 4 StBerG gilt im Übrigen nur für einen Teilbereich („laufende Lohnabrechnung“) und umfasst z. B. nicht die Einrichtung der Lohnabrechnung. Darüber hinaus stehen in § 1 Abs. 1 und 2 StBerG alle Hilfeleistungen in Steuersachen gleichrangig nebeneinander.

Denn § 6 StBerG ordnet an, dass die genannten Tätigkeiten von dem in § 5 StBerG angeordneten Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen ausgenommen sind. Diese Ausnahme vom Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen setzt logisch zwingend voraus, dass die in § 6 genannten Tätigkeiten Hilfeleistungen in Steuersachen im Sinne des StBerG sind. Die Hilfeleistungen in Steuersachen sind definiert in § 1 StBerG; hierauf nimmt die Definition der Tätigkeit der Steuerberater, Steuerbevollmächtigten und Steuerberatungsgesellschaften in §§ 32, 33 StBerG inhaltlich Bezug.

Gemäß § 6 Nr. 4 StBerG gilt das Verbot der unbefugten Hilfeleistung in Steuersachen (§ 5 Abs. 1 StBerG) nicht für die laufende Lohnbuchhaltung. Eine Trennung der Aufgaben des Steuerberaters im Rahmen der Lohnabrechnung in einen (weisungsfreien) Beratungs- und einen (weisungsgebundenen) technischen Leistungsteil lässt das StBerG nicht zu.

Die Hauptleistung eines Steuerberaters liegt immer in der Beratung. Auch bei der Lohn- und Gehaltsabrechnung gilt, selbst wenn für den Mandanten oder dessen Arbeitnehmer dies nicht erkennbar sein sollte, dass der Steuerberater für die ordnungsgemäße Berechnung auch haftet. Steuerberater unterliegen auch bei Fehlern in der Beratung zur Lohn- und Gehaltsbuchführung einer strengen Berufshaftung. Werden beispielsweise Beiträge zur Sozialversicherung irrtümlich nicht abgeführt, sondern den Beschäftigten ausbezahlt, verstößt der Steuerberater gegen die vertraglich übernommene Pflicht, Schäden zu vermeiden (vgl. BGH-Urteil vom 12. Februar 2004, Az. IX ZR 246/02, DStR 2004, S. 2221). Erkennt der Steuerberater einen eigenen Fehler bei der Ausführung der Lohn- und Gehaltsbuchführung, muss er seinen Mandanten auf einen möglichen Regressanspruch rechtzeitig innerhalb der Verjährungsfrist hinweisen. Verstößt er gegen diese Pflicht, kann er sich auf Verjährung nicht berufen (sog. „Sekundärhaftung“, vgl. Zugehör, DStR 2007, S. 673, 683).

Ebenso sieht der Verordnungsgeber keine Aufteilung in der StBVV (§ 34) vor. Eine solche Aufteilung würde auch § 32 Abs. 2 StBerG widersprechen, wonach der Steuerberater im Rahmen des StBerG einen freien Beruf ausübt und weisungsfrei handelt. Die Verarbeitung von personenbezogenen Kunden- und Arbeitnehmerdaten durch den Steuerberater im Rahmen der Lohnabrechnung erfolgt auf der Grundlage des Mandantenvertrages und im Rahmen der Erforderlichkeit für seine Tätigkeit gem. Art. 6 Abs. 1 Buchst. f und Art. 9 Abs. 2 Buchst. g DSGVO.

b) § 86 StBerG – Aufgaben der Bundessteuerberaterkammer

Die Steuerberaterkammern haben die DATEV eG im Wege einer exklusiven Dienstleistungskonzession mit der Einrichtung und dem Betrieb der Vollmachtsdatenbank (VDB) beauftragt. Bei der VDB handelt es sich um eine Datenbank zur Verwaltung der Vollmachten der Auftraggeber zur Vertretung gegenüber der Finanzverwaltung. Die VDB dient insbesondere dazu, gegenüber der Finanzverwaltung den Nachweis zu erbringen, dass der Bevollmächtigte eine zur Hilfeleistung in Steuersachen befugte Person (Steuerberater, Steuerbevollmächtigter, Steuerberatungsgesellschaft) ist. Bezüglich der VDB ist seit Anfang 2017 beim Bundeskartellamt ein Verwaltungsverfahren anhängig. Mit Abmahnschreiben vom 19. Juli 2018 stellte das Bundeskartellamt fest, dass nach seiner Auffassung die Erteilung einer exklusiven Dienstleistungskonzession an die DATEV eG zur Einrichtung und zum Betrieb der VDB gegen kartellrechtliche Bestimmungen verstößt.

In Gesprächen mit dem Bundeskartellamt und Herstellern von Kanzleisoftware für Steuerberater wurde kürzlich eine Verständigung dahingehend erzielt, dass die Bundessteuerberaterkammer oder die Steuerberaterkammern künftig die VDB im Wege des Eigenbetriebs betreiben. Die DATEV eG wäre künftig nur noch technischer Dienstleister und würde nach außen – soweit technisch möglich und wirtschaftlich vertretbar – nicht mehr erscheinen (weitgehende Neutralisierung im Wege einer White-Label-Lösung).

Die 21 Steuerberaterkammern haben sich auf der letzten Bundeskammerversammlung am 16. und 17. September 2019 einstimmig dafür ausgesprochen, dass der Eigenbetrieb durch die Bundessteuerberaterkammer durchgeführt werden soll. Hierfür ist entscheidend, dass sich bei einem zentralen Betrieb der VDB durch die Bundessteuerberaterkammer verschiedene Probleme, die sich bei einem Betrieb der VDB durch die Steuerberaterkammern ergeben würden, vermeiden lassen. Dies gilt insbesondere dafür, dass es bei einem VDB-Nutzer unterjährig zu einem Kammerwechsel kommt. In diesem Fall bestünde das Problem, dass der Nutzungsvertrag von der abgebenden auf die übernehmende Steuerberaterkammer übergeleitet und das Nutzungsentgelt je nach Dauer der Kammerzugehörigkeit aufgeteilt werden müsste. Zudem sind insbesondere kleinere Steuerberaterkammern personell und organisatorisch nicht in der Lage, den Eigenbetrieb der VDB zu übernehmen. Die Übernahme dieser Aufgabe würde sie auch finanziell überfordern.

In § 86 StBerG fehlt es jedoch bisher – im Gegensatz zur Führung des Steuerberaterverzeichnisses (vgl. § 86b StBerG) – an einer gesetzlichen Kompetenznorm für den Betrieb der VDB durch die Bundessteuerberaterkammer. Vor der Schaffung einer ausdrücklichen gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage im Steuerberatungsgesetz kann die Bundessteuerberaterkammer den Eigenbetrieb der VDB nicht in rechtssicherer Weise übernehmen und ihre rechtlichen Verpflichtungen gegenüber dem Bundeskartellamt erfüllen. Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass das Bundeskartellamt in diesem Fall im Wege einer sog. Abstellungsverfügung den weiteren Betrieb der bisherigen VDB untersagen könnte. Es liegt auf der Hand, dass eine kurzfristige Einstellung des Betriebs der VDB zu erheblichen Problemen und Friktionen bei der Kommunikation zwischen Steuerberater und Finanzverwaltung führen würde, die unbedingt vermieden werden sollten. Die VDB hat sich in der Praxis bestens bewährt und sich zu einem Erfolgsmodell entwickelt. Die Bundessteuerberaterkammer geht daher davon aus, dass es auch im Interesse der Finanzverwaltung liegt, dieses erfolgreiche Instrumentarium nicht zu gefährden und einen bruchfreien Weiterbetrieb der VDB zu ermöglichen.

Vor diesem Hintergrund bittet die Bundessteuerberaterkammer, durch eine kurzfristige Ergänzung des § 86 StBerG eine explizite Rechtsgrundlage für den Betrieb der VDB durch die Bundessteuerberaterkammer zu schaffen und damit für die nötige Rechtssicherheit zu sorgen. Sie schlägt hierzu vor, § 86 Abs. 2 StBerG um die folgende neue Nummer 10 zu ergänzen:

- „10. die Einrichtung und der Betrieb einer Datenbank zur Verwaltung von Vollmachtsdaten im Sinne des § 80a der Abgabenordnung und deren Übermittlung an die Landesfinanzbehörden“.

Artikel 21: Weitere Änderung des Steuerberatungsgesetzes

Der Gesetzentwurf sieht vor, § 77b StBerG um den folgenden Satz 3 zu ergänzen:

„Die Richtlinien für die Aufwandsentschädigung und die Reisekostenvergütung werden von der Mitgliederversammlung beschlossen.“

Nach Art. 35 Abs. 5 des Gesetzentwurfs soll diese Änderung erst am 1. Januar 2021 in Kraft treten. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt diese Regelung, weil damit den Steuerberaterkammern ausreichend Zeit gewährt wird, die erforderlichen organisatorischen Umsetzungsmaßnahmen vorzubereiten und zu treffen.

Die Reisekostenrichtlinien der Bundessteuerberaterkammer und der Steuerberaterkammern sehen für die Teilnahme an Sitzungen oder Veranstaltungen sowie für andere Tätigkeiten im Auftrag der Kammer für entstehende Mehraufwendungen bzw. als Ersatz für Verdienstausschlag die Zahlung einer Abwesenheitsentschädigung vor.

Während die Gewährung einer monatlichen pauschalierten Aufwandsentschädigung allgemein als zulässig angesehen wird, wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass die Zahlung einer Abwesenheitsentschädigung nicht zulässig sein soll, weil es sich bei einer Entschädigung für Zeitversäumnis bzw. Verdienstausschlag nicht um eine Aufwandsentschädigung handele und die Zahlung einer Abwesenheitsentschädigung im Steuerberatungsgesetz nicht geregelt sei.

Das BMF wie auch die Kommentarliteratur zum Steuerberatungsgesetz (vgl. Koslowski, Steuerberatungsgesetz, § 77, Rz. 11; Kuhls, Kommentar zum Steuerberatungsgesetz, § 77, Rz. 15) vertreten dagegen bisher die Auffassung, dass die Zahlung einer Abwesenheitsentschädigung für Zeitversäumnis und Verdienstausschlag zulässig ist. Diese Sichtweise wird durch die oben genannte abweichende Rechtsauffassung in Zweifel gezogen. Dies führt zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit bei den Steuerberaterkammern.

Vor diesem Hintergrund besteht nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer kurzfristig gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Die Steuerberaterkammern brauchen in dieser Frage dringend rechtliche Klarheit. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass sich die Mitglieder der Vorstände der Steuerberaterkammern möglicherweise sogar strafbar machen.

Um in der Frage der Abwesenheitsentschädigung für die dringend nötige Rechts- und Planungssicherheit für die Steuerberaterkammern zu sorgen, bittet die Bundessteuerberaterkammer, § 77b Satz 2 StBerG wie folgt zu ändern:

„Sie **können** jedoch eine angemessene **auch pauschalisierte** Entschädigung für den mit ihrer Tätigkeit verbundenen Aufwand, **auch für Zeitaufwand und Verdienstausschlag**, sowie eine Reisekostenvergütung erhalten.“

Allgemeine Vorschläge

Darüber hinaus haben wir die nachstehenden allgemeinen Vorschläge, die es aus unserer Sicht dringend in einem der laufenden Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen gilt. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt ausdrücklich, dass diese Forderungen zum Teil bereits Eingang in ein anderes laufendes Gesetzgebungsverfahren gefunden haben.

Weitere Förderung der Elektromobilität

Petition:

Zur weiteren Förderung der Elektromobilität regt die Bundessteuerberaterkammer an, ganz generell eine Steuerbefreiung für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybrid-Elektrofahrzeugs im Unternehmen zu gewähren. Dieses würde dann auch z. B. für selbstständige Mitarbeiter eines Unternehmens gelten, aber auch Einzelunternehmer oder Personengesellschafter, völlig unabhängig davon, ob es sich um ein betriebliches oder um ein privates Elektrofahrzeug handelt.

Das Jahressteuergesetz 2019 sieht diverse Maßnahmen zur weiteren Förderung der Elektromobilität vor. Bereits für Zeiträume nach dem 31. Dezember 2016 gilt § 3 Nr. 46 EStG. . Danach sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybrid-Elektrofahrzeugs an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitsgebers und für die zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Ladevorrichtungen gem. § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei. Damit einher geht auch die Befreiung von der Sozialversicherungsbeitragspflicht.

Diese Steuerfreiheit sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer auf alle möglichen Fallgestaltungen ausgedehnt werden, um auch wegen des Klimaschutzes eine weitere Förderung der E-Mobilität voranzutreiben.

Einkommensteuer-/Körperschaftsteuergesetz

Anpassung der Abschreibungsregelungen und Pauschbeträge

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

Zu begrüßen ist, dass die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter ab 2018 von 410,00 € auf 800,00 € angehoben wurde und nun auch eine Anhebung auf 1.000,00 € vorgesehen ist, um zumindest einen Ausgleich der Inflation zu gewährleisten. Gerade im Bereich der Einkommensteuer und Lohnsteuer finden sich jedoch weitere – vom Gesetzentwurf nicht erfasste – Pauschbeträge, die bereits seit vielen Jahren unverändert sind und ebenfalls dringend einer Anpassung bedürfen. Wir regen an, dass die Pausch- und Grenzbeträge in regelmäßigen Abständen einem Monitoring-Prozess unterzogen und ggf. angepasst werden.

Verbesserungen bei der Begünstigung nicht entnommener Gewinne für Personenunternehmen

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

Verluste beim Anteilseignerwechsel

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

Annäherung der steuerrechtlich festgeschriebenen Zinssätze an das Marktzinsniveau

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

Umsatzsteuergesetz

Schaffung eines Antrags- bzw. Feststellungsverfahrens bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft

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

Zulassen der Direktverrechnung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Vorsteuererstattungsanspruch

Das Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer wird durch die Zollbehörden und das Erstattungsverfahren der Einfuhrumsatzsteuer im Wege des Vorsteuerabzugs durch die Finanzbehörden durchgeführt. Für beide Verfahren liegen in Deutschland uneinheitliche Bestimmungen und Fristen vor. Im Regelfall bedeutet dies für viele Unternehmen, dass die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer an die Zollbehörden und die zeitlich nachgelagerte Erstattung durch die Finanzbehörden zu nicht unerheblichen Liquiditätsnachteilen führen. Praktikabler und sachgerechter wäre eine Direktverrechnung der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Erstattungsanspruch im Wege des Vorsteuerabzugs. Als Vorbild könnte die in Österreich bzw. anderen Mitgliedstaaten bereits seit über 10 Jahren bestehende gesetzliche Regelung dienen.

Voranmeldungszeitraum bei Existenzgründern

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