

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Bettina Stark-Watzinger
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages
Prof. Jürgen Brandt (RiBFH aD)
Honorarprofessor am Lehrstuhl für Finanzwissenschaft
und Steuerlehre
Bergische Universität Wuppertal
Tel 0177-77 69 721
Fax 03212-1122823
E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle
Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 9.Oktober 2019

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Entwurf eines Gesetzes „zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drs. 19/13436)

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des umfangreichen und im Wesentlichen aus Rechtsgründen nicht zu beanstandenden Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

1. Steuerfreiheit von Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers „ohne überwiegenden Belohnungscharakter“ (§ 3 Nr. 19 EStG –E)

In Ausübung seines Gestaltungsspielraums kann der Gesetzgeber diesen neuen Steuerbefreiungstatbestand in verfassungskonformer Weise schaffen. Er betrifft ersichtlich nur Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers, die über dessen Weiterbildungsleistungen im Rahmen eigener betriebsfunktionaler Zielsetzungen hinausgehen. Denn solche betriebsfunktionalen Bildungsmaßnahmen sind schon ihrer Art nach für den Arbeitnehmer keine steuerbare Zuwendung als Arbeitslohn und bedürfen folglich keiner Steuerbefreiung.

Dieser **fehlende betriebsfunktionale Bezug** und die damit ausschließliche Anknüpfung der Regelung an die –formale- Arbeitnehmereigenschaft des Begünstigten macht es für die Praxis der Verwaltung wie der Gerichte ersichtlich **nahezu unmöglich**, in vorhersehbarer Weise die Voraussetzungen für die **Annahme eines „überwiegenden Belohnungscharakters“** als Ausschlussstatbestand für die Steuerbegünstigung zu konturieren und zu solchen Leistungen ohne einen solchen Belohnungscharakter abzugrenzen.

Im Interesse der rechtssicheren Anwendbarkeit der Vorschrift sollte deshalb auf das **Negativkriterium „überwiegender Belohnungscharakter“** verzichtet werden; die Begrenzung der Steuerfreiheit auf Maßnahmen nach § 82 Abs. 1 und 2 des Dritten Buchs SGB und Leistungen zur Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit der Arbeitnehmer sind hinreichend geeignet, einer missbräuchlichen Inanspruchnahme der Steuerfreiheit Grenzen zu setzen.

2. Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten (§ 6e EStG –E)

a) Die Neuregelung sieht die steuerliche Erfassung von Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten vor, nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) seine entsprechende frühere Rechtsprechung¹ mit Urteil vom 26. April 2018² unter Hinweis auf die Regelung in § 15b EStG zu Steuerstundungsmodellen aufgegeben und die Fondsetablierungskosten zu Gunsten der Steuerpflichtigen als sofort abziehbare Betriebsausgaben angesehen hat.

Die Neuregelung stellt sich damit als sog. „Nichtanwendungsgesetz“ gegen die BFH-Entscheidung dar, das in Ausübung des gesetzgeberischen Ermessens dem Grunde nach aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden ist.

b) Allerdings soll die Regelung nach § 52 Abs.14a EStG-E auch in Wirtschaftsjahren vor dem Inkrafttreten des Änderungsgesetzes anzuwenden sein. Die damit verbundene **Rückwirkung** begegnet und dem Gesichtspunkt des durch die Verfassung geschützten Vertrauens in den Bestand der Rechtsordnung **verfassungsrechtlichen Bedenken**.

Denn nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) sind in die Vergangenheit wirkende Änderungen zu Lasten von Steuerpflichtigen --wie hier die Erfassung von Aufwendungen nur noch als Absetzungen für Abnutzungen (AfA) anstelle eines Sofortabzugs als Betriebsausgaben—**grundsätzlich nur in Fällen unechter Rückwirkung zulässig**³ ist und bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.⁴

Da auf der Grundlage der aktuellen BFH-Rechtsprechung der Abzug von Fondsetablierungskosten in den Jahren vor Inkrafttreten des Änderungsgesetzes als sofortige Betriebsausgaben möglich war, hätte die Erstreckung der Neuregelung auf diese Abzugstatbestände **echte Rückwirkung**, für die eine verfassungsrechtlich tragbare Rechtfertigung fehlt. Für das Inkrafttreten der Neuregelung sollte deshalb Art. 35 Abs. 1 des Entwurfs (Inkrafttreten mit Verkündung) gelten.

¹ z.B. [BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 8/10](#), [BFHE 233, 226](#), [BStBl II 2011, 709](#); [IV R 15/09](#), [BFHE 233, 206](#), [BStBl II 2011, 706](#); [IV R 50/08](#); [IV R 36/08](#); vom 28. Juni 2001 [IV R 40/97](#), [BFHE 196, 77](#), [BStBl II 2001, 717](#); ferner [BFH-Urteile vom 8. Mai 2001 IX R 10/96](#), [BFHE 195, 310](#), [BStBl II 2011, 720](#), und vom 29. Februar 2012 [IX R 13/11](#)-

² IV R 33/15, BFHE 261, 333.

³ Vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310 sowie Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31.

⁴ Vgl. zu diesen Kriterien BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 –BVerfGE 127, 1.

3. Prüfungskompetenz für die Voraussetzungen erhöhter Absetzungen nach § 7h EStG-E

a) Die Regelung ist durch die Entscheidung des X. Senats des BFH⁵ veranlasst, Bescheinigungen der zuständigen Gemeindebehörde über die Voraussetzungen des § 7h EStG als grundsätzlich bindenden Grundlagenbescheid für die Finanzbehörden bei der einkommensteuerlichen Berücksichtigung für Gebäudeaufwendungen anzusehen. Die Regelung greift eine Anregung des X. Senats auf, die „gegebene Kompetenzverteilung im Interesse der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu überprüfen und ggf. zu korrigieren“, wenn sich die Aufteilung der Kompetenzen zwischen Verwaltungs- und Finanzbehörden bei der Abwehr „offensichtlich unrichtiger Bescheinigungen“ im Besteuerungsverfahren als praxisuntauglich erweisen sollte. Sie ist damit dem Grunde nach aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.

b) Auch insoweit stellt sich allerdings die Frage, ob die vorgesehene Rückwirkung „auf nach dem 31. Dezember 2018 begonnene Bauvorhaben“ (§ 52 Abs. 16a EStG-E) nicht als **unzulässige Rückwirkung** anzusehen ist, weil bisher die Bescheinigung der Kommune nach § 7h EStG als Grundlagenbescheid auch für die Finanzverwaltung bindend war und insoweit Vertrauensschutz für die Bauherren in Anspruch genommen werden kann.

Ob dieser Vertrauensschutz wegen des **bisherigen Remonstrationsrechts** der Finanzverwaltung eingeschränkt ist, muss bezweifelt werden, weil dieses Recht **auf „offensichtlich unrichtige Bescheinigungen“ der Kommunen beschränkt** war⁶ und außerhalb dieser Grenze durch die Neuregelung ein rückwirkender Eingriff in eine geschützte Vertrauensposition (Bindung der Finanzverwaltung an den Grundlagenbescheid) zu bejahen ist.. Insoweit ist deshalb vorzuschlagen, die **Neuregelung nur ab Verkündung der Neuregelung gem. Art. 35 Abs. 1 des Entwurfs** in Kraft treten zu lassen.

4. Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug

(Empfehlung des Bundesrats Ziffer 19: § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG)

⁵ Urteil vom 22. Oktober 2014 X R 15/13, BStBl II 2015, 367 im Anschluss an die BFH-Urteile vom 17. Dezember 1996 IX R 91/94, BStBl II 1997, 398; vom 21. August 2001 IX R 20/99, BStBl II 2003, 910.

⁶ BFH-Urteile vom 17. Dezember 1996 IX R 91/94, BStBl II 1997, 398; vom 21. August 2001 IX R 20/99, BStBl II 2003, 910

a) Der Bundesrat hat auf die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Abgrenzung von Sachbezügen und Geldleistungen mit Blick auf die nur für Sachbezüge geltende Freigrenze von 44 € eine klare gesetzliche Regelung gefordert,

b) Auf zweckgebundene Geldleistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer findet die Sachbezugsfreigrenze des [§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG](#) nach ständiger Rechtsprechung keine Anwendung⁷. Typische Sachbezüge sind etwa ein bereit gestelltes Frühstück⁸, die Übernahme von Versicherungsschutz für Arbeitnehmer⁹, nicht aber die Übernahme von Beiträgen für eine Zusatzkrankenversicherung (Barlohn).¹⁰

aa) Zur Abgrenzung von Sachbezügen und Barlöhnen stellt der BFH allein auf den **Rechtsgrund des Zuflusses**, also danach, **was der Arbeitnehmer** vom Arbeitgeber **beanspruchen kann**, ab. Danach kommt es nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft.

Nach dieser Rechtsprechung liegen **Sachbezüge** i.S. des [§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG](#) auch dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbindet, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden. Räumt er zB dem Arbeitnehmer das Recht ein, bei einer bestimmten Tankstelle auf seine Kosten **tanken** zu dürfen, liegt ein Sachbezug i.S. des [§ 8 Abs. 2 Sätze 1](#) und [9 EStG](#) vor.¹¹ Ebenso liegt ein Sachbezug vor, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen **bei einer größeren Buchhandelskette einlösbaren Gutschein** über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment zuwendet.¹²

bb) Auf der Grundlage dieser differenzierten, aber auch in ihren Kriterien nachvollziehbaren und handhabbaren Rechtsprechung kann kein Zweifel bestehen, dass für alle Guthabekarten, die keinen Anspruch auf Barauszahlung, sondern nur auf Waren beinhalten (wie zB sog. aufladbare Geschenkkarten) als Sachbezug anzusehen sind, sog. Geldkarten mit Geldsurrogatfunktion aber nicht dazu gehören.

⁷ BFH, Urteil vom 27. Oktober 2004 VI R 51/03, BStBl II 2005, 137

⁸ BFH, Urteil vom 03. Juli 2019 – VI R 36/17 –.

⁹ BFH, Urteil vom 07. Juni 2018 VI R 13/16, BStBl II 2019, 371

¹⁰ BFH, Urteil vom 04. Juli 2018 VI R 16/17, BStBl II 2019, 373.; auch zur Behandlung von sog. Geldsurrogaten.

¹¹ BFH, Urteil vom 11. November 2010 VI R 27/09 BStBl II 2011, 386

¹² BFH, Urteil vom 11. November 2010 VI R 21/09, BStBl II 2011, 383.

c) Eine gesetzliche Regelung erscheint danach entbehrlich; eine Ergänzung der In § 8 Abs. 2 EStG bezeichneten „anderen Sachbezüge“ um Regelbeispiele („wie zB. Gutscheinkarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen“) wäre allerdings denkbar. Sie würde aber die Frage aufwerfen, ob dieses isolierte Beispiel eine solche Aufnahme rechtfertigt und die Aufnahme weiterer Beispiele lediglich zur Unübersichtlichkeit der Regelung führt, zumal für nicht aufgeführte Tatbestände wiederum auf die oben dargestellte Unterscheidung der Rechtsprechung nach dem Rechtsgrund der Zuwendung zurückgegriffen werden muss.

5. Neufassung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Gewerbliche Abfärbung)

a) Nach der Neuregelung in Satz 2 soll die in Satz 1 geregelte gewerbliche Abfärbung gewerblicher Tätigkeiten einer Personengeschaft auf ihre Tätigkeit insgesamt (mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht für alle Einkünfte, soweit die gewerbliche Tätigkeit eine sog. Bagatellgrenze von 3 % der Umsätze überschreitet) unabhängig davon eintreten, ob die gewerbliche Tätigkeit mit Gewinn oder Verlust betrieben wird.

b) Nach [§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Halbsatz 1 EStG](#) gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des [§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG](#) ausübt (sog. Abfärbewirkung). Bei besonders geringfügiger gewerblicher Betätigung soll es nach der Rechtsprechung des BFH aus Gründen der Verhältnismäßigkeit nicht zu einer Abfärbung auf die übrigen Einkünfte kommen¹³. Zu dieser Abfärbung kommt es nach der Rechtsprechung des BFH dann nicht wenn die erzielten Nettoumsatzerlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 € im Veranlagungszeitraum nicht übersteigen¹⁴

¹³ grundlegend [BFH-Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98](#), [BFHE 189, 419](#), [BStBl II 2000, 229](#), daran anschließend [BFH-Urteile vom 29. November 2001 IV R 91/99](#), [BFHE 197, 400](#), [BStBl II 2002, 221](#), unter 3.b cc, und vom 28. Oktober 2008 [VIII R 73/06](#), [BFHE 223, 218](#), [BStBl II 2009, 647](#), unter II.4.c bb (4)

¹⁴ [BFH-Urteile vom 27. August 2014 VIII R 6/12](#), [BFHE 247, 513](#), [BStBl II 2015, 1002](#), [Rz 53](#) ff., und [VIII R 41/11](#), [BFHE 247, 506](#), [BStBl II 2015, 999](#), [Rz 25](#) ff.

c) Auf der Grundlage dieser inzwischen allgemein anerkannten Rechtsprechung hat der IV. Senat des BFH mit Urteil vom 12. April 2018¹⁵ entschieden, dass es zu dieser gesetzlich vorgesehenen Abfärbung dann nicht kommt, wenn die gewerblichen Einkünfte selbst negativ sind, weil in diesem Fall die für die Abfärbung ins Feld zu führende Absicht des Gesetzgebers, das Gewerbesteueraufkommen nicht zu gefährden, ohne Bedeutung sei.

d) Dieser teleologisch ausgerichteten Entscheidung hält der Gesetzentwurf nicht zu Unrecht entgegen, dass § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG dem Wortlaut nach lediglich auf die Tätigkeit und nicht auf deren positive oder negative Ergebnisse abstellt (vorbehaltlich der Feststellung einer mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten gewerblichen Tätigkeit gemäß § 15 Abs. 2 EStG) und auch im Verlustfall aufgrund von Hinzurechnungen Gewerbesteuer festzusetzen ist. Vor diesem Hintergrund begegnet die Neuregelung in Satz 2 dem Grunde nach keinen rechtlichen Bedenken

e) Die Regelung gilt nach § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG-E auch für Veranlagungszeiträume vor 2019 und wirft damit die Frage auf, ob darin eine verfassungsrechtlich bedenkliche **Rückwirkung** zu sehen ist. Der Hinweis der Gesetzesbegründung, „ mit der Gesetzesänderung solle die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden“, ist angesichts fehlender ausdrücklicher früherer Entscheidungen des BFH in der Zeit vor April 2018 zur Abfärbewirkung auch in Fällen negativer gewerblicher Einkünfte zweifelhaft. Allerdings wird sich schützenswertes **Vertrauen** gegen die Annahme einer Abfärbewirkung wegen negativer gewerblicher Einkünfte **frühestens nach Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 12. April 2018** gebildet haben können, so dass im maßgeblichen Zeitpunkt für die Entstehung der Einkommensteuer 2018 zum 31. Dezember 2018 kaum Fälle gegeben sein dürften, in denen die Unterlassung einer Disposition des Steuerpflichtigen aufgrund seines Vertrauens in die neue Rechtsprechung feststellbar sein dürfte.

¹⁵ IV R 5/15, BFHE 261, 157.

6. Anschaffungskosten von Anteilen an Kapitalgesellschaften (Steuerliche Berücksichtigung gesellschaftsrechtlicher Darlehensverluste- Art. 2 Nr. 10: § 17 Abs. 2a EStG)

Zu nachträglichen Anschaffungskosten einer Beteiligung führten in der Vergangenheit nach früherer Rechtsprechung des BFH neben offenen und verdeckten Einlagen auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten waren. Für die Beurteilung, ob eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, hat der BFH dabei in darauf abgestellt, ob sie eigenkapitalersetzend war.¹⁶ Nach dem er diese Rechtsprechung wegen der Aufhebung des in § 32a GmbHG a.F. kodifizierten Eigenkapitalersatzrechts durch das MoMiG und der Einführung eines gesetzlichen Nachrangs sämtlicher Gesellschafterfinanzierungen im Insolvenzfall (vgl. Art. 9 MoMiG, § 39 Abs. 1 Nr. 5 der Insolvenzordnung) aufgegeben hat¹⁷, schafft der Gesetzgeber mit der Neuregelung eine neue Rechtsgrundlage für die –wirtschaftlich gebotene- Erfassung solcher nachträglichen Anschaffungskosten von Beteiligungen.

7. Verfall von Optionen im Privatvermögen (Art. 2 Nr. 11 Buchst. a: § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG)

a) Mit der Neuregelung soll „klargestellt“ werden, dass der Verfall von Optionen im Privatvermögen einkommensteuerlich nicht von Bedeutung ist, nachdem der BFH abweichend von dieser insbesondere durch die Finanzverwaltung vertretenen Auffassung¹⁸ mit Urteilen vom 12. Januar 2016¹⁹ entschieden hat, dass (negative) Einkünfte bei einem Termingeschäft i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a, Abs. 4 Satz 5 EStG bei dem Erwerb einer Option auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige die Option bei Fälligkeit verfallen lässt und deshalb die vergeblich für den Erwerb der Optionen aufgewandten Anschaffungskosten als Aufwendungen im unmittelbaren sachlichen Zusammenhang mit dem Termingeschäft bei der Ermittlung des Gewinns (oder Verlusts) i.S. von [§ 20 Abs. 4 Satz 5 EStG](#) abzuziehen sind.

¹⁶ Urteil vom 11. Juli 2017 IX R 36/15, BFHE 258, 427. Entschieden hat,

¹⁷ BFH, Urteil vom 20. Juli 2018 IX R 5/15 BStBl II 2019, 194.

¹⁸ [BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2012, BStBl I 2012, 953](#), Rz 27, und vom 27. März 2013, [BStBl I 2013, 403](#).

¹⁹ BFH, Urteil vom 12. Januar 2016 IX R 48/14, BStBl II 2016, 456.

b) Der Wille des Gesetzgebers, diese Berücksichtigung von Verlusten durch eine Ergänzung des § 20 Abs. 2 EStG auszuschließen, ist vor dem Hintergrund der im Gesetz angelegten Begrenzung der Steuerpflicht auf Erlangung eines Geldbetrags oder Vorteils „aus der Beendigung eines Termingeschäfts“ auf den ersten Blick nachvollziehbar und scheint deshalb die Regelung zu rechtfertigen, dass der Verfall einer Option kein auf die Erzielung eines Geldbetrags oder Vorteils gerichteter Fall einer Beendigung ist.

c) Mit dem Bundesrat (Empfehlung BR-Drs. 356/19, Beschluss: Ziffer 25) ist allerdings auf die Widersprüchlichkeit der damit geschaffenen Rechtslage hinzuweisen: Sie rechnet Verluste aus dem Kapitalstamm weitestgehend der einkommensteuerlich irrelevanten Privatsphäre zu, lässt aber sämtliche realisierten Wertzuwächse bei Kapitalanlagen steuerbar, Mit Blick darauf spricht viel für einen vom Bundesrat angeregten Verzicht auf die Neuregelung.

8. Verfall von Kapitalanlagen (Art. 2 Nr. 11 Buchst. b: § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG)

a) Mit der Neufassung des § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG soll die bisherige Rechtslage „wiederhergestellt“ werden, nach der ein durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder durch die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust ebenso steuerlich unbeachtlich ist wie die Veräußerung von wertlosen Wirtschaftsgütern

b) Die Neufassung ist eine Reaktion auf das BFH-Urteil vom 24. Oktober 2017²⁰, nach dem der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt. Denn mit der Einführung der Abgeltungsteuer solle –so der BFH– eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Deshalb erfülle auch der Ausfall einer Forderung den Begriff der Veräußerung i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG trotz fehlenden Rechtsträgerwechsels, mit Blick auf das Gebot der Folgerichtigkeit und die Annahme eines Veräußerungsverlustes auch bei Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter ohne Gegenleistung²¹.

c) Die Neuregelung ist im Rahmen des gesetzgeberischen Spielraums aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Ihre Anknüpfung an den Begriff der –durch Rechtsträgerwechsel und

²⁰ BFH, Urteil vom 24. Oktober 2017 VIII R 13/15, BFHE 259, 535.

²¹ BFH-Urteil vom 12. Mai 2015 IX R 57/13, BFH/NV 2015, 1364.

Entgeltlichkeit gekennzeichneten-- Veräußerung ist auch mit dem verfassungsrechtlichen Gebot der Folgerichtigkeit²² vereinbar. Denn die für die Annahme eines Verstoßes ins Feld geführte Überlegung, die Rückzahlung unter dem Nennwert—und damit auch einen Ausfall ohne Veräußerung—sei deshalb als anzuerkennenden Verlust anzusehen, weil die Rückzahlung der Kapitalforderung über dem Nennwert zu einem Gewinn i.S. des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt²³, rechtfertigt keine verfassungsrechtlichen Bedenken, weil die Rückzahlung einer Kapitalforderung über dem Nennwert kein typische Abwicklung einer Kapitalforderung darstellt.

9. Ergänzung der Steuerbefreiung für Jobtickets um eine Pauschalbesteuerung (Art. 1 Nr. 16: § 40 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG

a) Mit der Neureglung in § 40 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG will der Gesetzgeber als Alternative zur Steuerbefreiung von Jobtickets eine Pauschalbesteuerung mit einem Steuersatz von 25 Prozent durch den Arbeitgeber ermöglichen, verbunden mit Folge, dass damit eine Minderung der Entfernungspauschale begünstigter Arbeitnehmer aufgrund der pauschal besteuerten Jobtickets entfällt.

Die Neuregelung berücksichtigt angemessen die besondere Situation derjenigen Arbeitnehmer,

- denen zwar ein Jobticket vom Arbeitgeber bereitgestellt wird, es aber faktisch nicht für die Wege von der Wohnung zum Arbeitsort nutzen können, und
- deshalb von dieser (steuerfreien) Leistung keinen wirtschaftlichen Vorteil haben, sondern im Gegenteil durch die damit verbundene Minderung der Abzugsmöglichkeit für ihre Fahrtaufwendungen im Rahmen der Entfernungspauschale schlechter gestellt werden als Arbeitnehmer ohne Zuteilung eines Jobtickets durch den Arbeitgeber.

Der Gesetzgeber geht mit der Pauschalbesteuerung von 25 % von der Vorteilhaftigkeit der Zuwendung eines Jobtickets aus. Diese Annahme ist unter dem **Gesichtspunkt der zulässigen Typisierung und Pauschalierung im Steuerrecht**²⁴ mit dem für Typisierungen geltenden Gebot „eines rechten Verhältnisses zu der mit der Typisierung verbundenen

²² Vgl. Beschluss des [Bundesverfassungsgerichts vom 29. März 2017 2 BvL 6/11](#), [BFH/NV 2017, 1006](#), [Rz 104](#).

²³ So BFH, Urteil vom 24. Oktober 2017 VIII R 13/15, BFHE 259, 535, Rz.16.

²⁴ BVerfG v. 20. Dezember 1966 – 1 BvR 320/57, BVerfGE 21, 12 Rz. 60.

Ungleichheit der steuerlichen Belastung“²⁵ vereinbar, weil selbst bei im Einzelfall faktisch fehlender Nutzbarkeit eines Jobtickets für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte und zurück eine **einkommensteuerlich berücksichtigungsfähige Nutzbarkeit für andere auch privat veranlasste Fahrten** im Einzugsbereich eines solchen Tickets pauschalierend zugrunde gelegt werden darf..

b) Die neue Pauschalierungsmöglichkeit mit 25 Prozent soll auch für Jobtickets gelten, die nicht zusätzlich zum geschuldeten Arbeitslohn, sondern mittels Gehaltsumwandlung erbracht werden und deshalb die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nicht erfüllen. Diese Regelung ist unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geboten.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt

²⁵ BFH v. 19.2.1993 – VI R 74/91, BStBl. II 1993, 551, Vorlage an das BVerfG aus anderen Gründen zurückgezogen durch BFH v. 20.7.1997 – VI R 74/91, BStBl. II 1998, 591; vgl. dazu *Kirchhof* in Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 3. Aufl., Bd. V, § 118 Steuern Tz. 97 ff., und in Finanzverwaltung und Grundgesetz, Festschrift 40 Jahre Bundesfinanzakademie, 1992, S. 1 (10).