

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

Univ.-Prof. Dr. Frank Hechtner

1. Allgemeine Vorbemerkungen

Mit einer gewissen Regelmäßigkeit ergibt sich im Steuerrecht Änderungsbedarf abseits steuerpolitischer Großprojekte. Mit einem sogenannten Omnibusgesetz werden derartige steuerliche Änderungen üblicherweise umgesetzt. Das vorliegende Gesetz trägt diesem Umstand Rechnung und greift diverse Einzelmaßnahmen auf. Darüber hinaus erfolgt eine Bündelung von Maßnahmen, die auf die Förderung der Elektromobilität gerichtet sind. **Inwieweit diese Maßnahmen allerdings bereits namensgebend für ein solches Gesetz seien müssen, kann diskutiert werden.** Der wesentliche Charakter dieses Gesetzes ist vergleichbar mit einem klassischen Jahressteuergesetzes 2019. Der Umfang von 347 Seiten inkl. Stellungnahme des Bundesrates ist allerdings enorm. Im Folgenden erfolgt daher eine Stellungnahme zu ausgewählten Vorschriften.

2. Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität

2.1. Vorbemerkungen

Der Gesetzentwurf sieht diverse Maßnahmen vor, die die Elektromobilität fördern sollen. Diese Maßnahmen sollen eine klimafreundliche Mobilität herstellen und befördern. Die steuerlichen Maßnahmen beziehen sich dabei sowohl auf neue Regelungen als auch auf die Verlängerung bisher befristeter Regelungen. **Grundsätzlich sind die beabsichtigten Maßnahmen geeignet, zusätzliche finanzielle Anreize zu setzen, die die Elektromobilität befördern können.** Hierbei ist aber deutlich darauf hinzuweisen, dass es sich um steuerliche Maßnahmen handelt, die konkret die Ertragsbesteuerung betreffen. **Insofern können die beabsichtigten Begünstigungen bestenfalls nur flankierende Maßnahmen darstellen, die bestehende Förderprogramme unterstützen und verbreiten.** Im Übrigen konzentrieren sich die Maßnahmen auf Einzelaspekte der Ertragsbesteuerung. **Weitere allgemeine Maßnahmen im Bereich der Besteuerung sind vorstellbar.** Eine Bewertung der vorgesehenen Maßnahmen ist daher vornehmlich aus steuerlicher Sicht vorzunehmen. **Weiterhin ist anzumerken, dass gerade im Bereich der Elektromobilität es in der Entscheidung des Gesetzgebers liegt, wie ambitioniert er die beabsichtigten Maßnahmen formuliert.** Dies gilt insbesondere in dem vorliegenden Gesetzentwurf für Schadstoffobergrenzen und die Reichweite von Hybridfahrzeugen.

Der Gesetzentwurf sieht die folgenden Einzelmaßnahmen vor:

Maßnahme	Norm	Regelung bisher im Gesetz	Neuregelung
Steuerfreie Überlassung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug ist	§ 3 Nr. 37 EStG	Befristete Steuerbefreiung nach § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG bis 2021	Verlängerung der Regelung bis 2030 (Artikel 2 Nr. 24 Buchstabe a)
Steuerfreie Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung; Lohnsteuerpauschalierung mit 25% für Überlassungen und Zuschüsse aus obigen Maßnahmen	§ 3 Nr. 46 EStG § 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG	Befristete Steuerbefreiung nach § 52 Abs. 4 Satz 14, Abs. 37c EStG bis 2020	Verlängerung der Regelungen bis 2030 (Artikel 2 Nr. 24 Buchstabe k)
Anwendung der 0,5%-Methode (bzw. hälftige Aufwendungen) bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektrofahrzeuge bzw. Plugin-Hybridfahrzeuge	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	Befristung der Regelung für Anschaffungen zwischen 2019 und 2021	Ausweitung der Regelung für Anschaffungen zwischen 2022 und 2024 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3, Satz 3 Nr. 3 EStG) bzw. 2025 und 2030 (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 4, Satz 3 Nr. 4 EStG)
Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge	§ 7c EStG – neu -	keine	Einführung einer befristeten Sonderabschreibung (50%) für Elektrolieferfahrzeuge mit Anschaffung zwischen 2020 und 2030

2.2. Anmerkungen zu den Maßnahmen

Es ist zu begrüßen, dass die bestehenden Regelungen zur Förderung der Elektromobilität in ihrer zeitlichen Anwendung ausgeweitet und vereinheitlicht werden. Zu den unterschiedlichen Maßnahmen ist anzumerken:

- Die fortgeltende Anwendung der 0,5%-Methode (inkl. halber Kostenansatz) erfolgt mit einer Staffelung der maximalen Reichweite bei ausschließlicher Nutzung des Elektroantriebes. Die Staffelung (bisher 50 km, ab 2022 dann 60 km, ab 2025 dann 80 km) erfolgt abweichend vom Elektromobilitätsgesetz und sollte angepasst werden. **Die Absenkung des geldwerten Vorteils stellt weiterhin einen finanziellen Anreiz u.a. für den Arbeitnehmer dar. Insofern ist die Maßnahme zu begrüßen.** Der Anreiz könnte mit einer weiteren Absenkung erhöht werden, wobei hierbei auch weitere Restriktionen denkbar wären (Obergrenze des Listenpreises inkl. Sonderausstattung). Inwieweit die angedachten Obergrenzen sachgerecht erscheinen, ist vornehmlich eine politische Entscheidung. Aus steuerlicher Sicht wird jedenfalls mit der 0,5%-Methode ein zutreffender Anreiz gesetzt. Anzumerken ist allerdings, dass die Anschaffung eines Elektrodienstfahrzeuges nicht ausschließlich im Belieben des Arbeitnehmers steht. Im Übrigen wird auf die Ausführungen meiner Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen im Internethandel und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften verwiesen.

*In einem Änderungsantrag wird eine Absenkung des geldwerten Vorteils auf ein Viertel für Elektrofahrzeuge vorgeschlagen. Eine analoge Anwendung der Fahrtenbuchmethode findet ebenfalls statt. **Ökonomische Anreize werden hierdurch weiter verstärkt.** Fraglich ist allerdings, warum entgegen § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG nur auf den Bruttolistenpreis abseits von Sonderausstattungen als Obergrenze abgestellt wird.*

- Mit § 7c EStG soll eine Sonderabschreibung in Höhe von 50% der Anschaffungskosten für Elektrolieferfahrzeuge geschaffen werden. Diese wird neben der regulären Abschreibung gewährt. Die Regelung soll über § 52 Abs. 15b EStG für neu angeschaffte Lieferfahrzeuge in den Jahren 2020 bis 2030 gelten. **Die Regelung kann flankierend einen ökonomischen Anreiz für die Anschaffung von Elektrolieferfahrzeugen setzen. Die technische Ausgestaltung über eine Sonderabschreibung ist ein geeignetes Mittel, um steuerliche Anreize zu setzen. Diese werden typischerweise auch von den Steuerpflichtigen als ökonomische Anreize wahrgenommen, die zu entsprechenden Verhaltenswirkungen führen können.** Hierbei ist erneut zu betonen, dass derartige Maßnahmen flankierend sind und sich einzig auf die steuerlichen Effekte beziehen.

In einem Änderungsantrag wird die Aufnahme von elektrisch betriebenen Schwerlastfahrrädern in § 7c EStG vorgeschlagen. Die Abgrenzung orientiert sich an dem Modul 5: Lastenfahrräder und Lastenanhänger mit Elektroantrieb für den fahrradgebundenen Lastenverkehr des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle. Es ist darauf hinzuweisen, dass derartige Fahrräder bereits direkt wirtschaftlich gefördert werden.

Es liegt in der Entscheidung des Gesetzgebers, welche konkreten Fahrzeugklassen und Fahrzeugtypen begünstigt werden. Derzeit soll die Begünstigung nur bis Fahrzeuge bis 7,5 Tonnen gelten (damit nur Teile von N2). Ferner dürfen die Fahrzeuge keine Schadstoffe ausstoßen. Die Sonderabschreibung gilt ferner nur für die Neuanschaffung und damit für die Erstzulassung. Die Bedingungen erscheinen sachgerecht und fokussieren wohl auch auf den Stadtverkehr.

Fraglich ist, inwieweit die Regelung beihilferechtliche Themen betrifft und hier ggf. die De-Minimis Regelung zu beachten ist. Nach Artikel 35 Abs. 6 soll die Regelung mit einem

Inkrafttretensvorbehalt versehen werden. Dies erscheint sinnvoll, obgleich unklar ist, inwieweit die Regelung von der EU-Kommission als (un-) zulässige Beihilfe eingeordnet wird.

Ferner ist anzumerken, dass für die Sonderabschreibung keine Mindesthaltedauer für die Elektrolieferfahrzeuge vorgesehen wird. Insofern hätte überlegt werden können, inwieweit eine solche die Regelung zielgerichteter ausgestaltet. Zwingend ist eine solche Mindesthaltedauer allerdings nichts. Überdies dürfte die Regelung nur schwer arbiträr ausgenutzt werden können.

Weiterhin ist zu hinterfragen, inwieweit auch die Herstellung (anstatt der Anschaffung) begünstigt ist. Derartige Fälle sind jedenfalls vorstellbar, insbesondere unter Einbeziehung der Schwerlastfahräder. Der Wortlaut stellt jedenfalls „nur“ auf den Zeitpunkt der Anschaffung ab. Ferner ist zu diskutieren, inwieweit die Regelung zusammen mit § 7g EStG zur Anwendung kommen kann. M.E. ist dies für den Investitionsabzugsbetrag gegeben, soweit die Abschreibung nach § 7g Abs. 2 Satz 2 EStG nicht in Anspruch genommen wird (Kumulationsverbot von Sonderabschreibungen). Eine Klarstellung diesbezüglich wäre daher wünschenswert.

3. Veränderungen bei den Verpflegungsmehraufwendungen und Einführung einer Pauschale für Berufskraftfahrer (§§ 9 Abs. 1 Nr. 5b, Abs. 4a EStG)

Das Einkommensteuergesetz sieht u.a. in § 9 Abs. 4a EStG Mehraufwendungen für die Verpflegung des Arbeitnehmers bei einer auswärtigen (und ggf. mehrtätigen Abwesenheit) Tätigkeit vor. Die Verpflegungspauschale wurden erstmalig mit dem Jahressteuergesetz 1996 in das Einkommensteuergesetz aufgenommen, mit dem Steuer-Euroglättungsgesetz zur Einführung des Euro in 2002 in Eurobeträge umgerechnet und im Zuge der Reform des steuerlichen Reisekostenrechtes mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts leicht verändert. Wesentliche Änderung der letzten Maßnahmen war die Überführung der bisherigen 3-stufigen Staffelung in eine 2-stufige Staffelung der Beträge (12€ für eintägige Abwesenheit bzw. Reisetage und 24€ für mehrtägige Abwesenheit). **Im Übrigen blieben die Beträge seit der gesetzlichen Normierung im Wesentlichen unverändert.**

Der Gesetzentwurf sieht nun eine Erhöhung der Pauschalen von 24€ auf 28€ bzw. 12€ auf 14€ vor, was einer relativen Steigerung von ca. 16,6% entspricht. **Die Erhöhungen mit einem Gesamtvolumen von 335 Mio. € (volle Jahreswirkung) sind insgesamt zu begrüßen.** Hiermit werden Preissteigerungen seit 1996 in Teilen ausgeglichen. Die Preissteigerungen gemessen am Verbraucherpreisindex von 1996 bis 2018 betragen insgesamt 36,40%.

Der Gesetzentwurf sieht mit § 9 Abs. 1 Nr. 5b EStG einen neuen Pauschbetrag für Berufskraftfahrer (Arbeitnehmer) in Höhe von 8€ vor. Der Pauschbetrag soll gewährt werden, wenn der Kraftfahrer im Zusammenhang mit seiner auswärtigen Tätigkeit (Tätigkeit auf dem Kraftfahrzeug des Arbeitnehmers) im Kraftfahrzeug übernachtet. Durch den Pauschbetrag sollen Mehraufwendungen pauschal abgedeckt werden, die u.a. für die Nutzung der sanitären Einrichtung, die Reinigung der Fahrerkabine usw. anfallen. Der Pauschbetrag wird unabhängig von den tatsächlich angefallenen Kosten gewährt. Im Übrigen können weiterhin die individuell angefallenen Aufwendungen geltend gemacht werden. Hierbei können auch weiterhin die Vereinfachungsregelungen nach dem BMF-

Schreiben vom 4.12.2012, IV C 5 - S 2353/12/10009, angewendet werden (Aufzeichnung der wiederkehrenden Reisenebenkosten für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten). **Insofern stellt der neue Pauschbetrag zudem eine weitere Vereinfachung dar, da bis zu einem Betrag von 8€ auch keine Aufzeichnungen mehr zu tätigen sind.** Der Pauschbetrag ist an die Tatbestandsvoraussetzungen für die (theoretische) Inanspruchnahme von Verpflegungsmehraufwendungen geknüpft.

Der Wortlaut stellt auch notwendige Mehraufwendungen ab, die im Zusammenhang mit einer Übernachtung im Kraftfahrzeug entstanden sind. M.E. ist dieser Tatbestand allerdings nur exemplarisch zu verstehen. **Der Pauschbetrag ist unabhängig von der tatsächlichen Übernachtung in dem Kraftfahrzeug zu gewähren,** sofern die Übernachtung nicht in einer entgeltlichen externen Unterkunft erfolgt ist. Sind die genannten Kostenelemente schließlich im Rahmen einer entgeltlichen Unterbringung angefallen, können diese ohnehin wie bisher steuerlich geltend gemacht werden als Reise(neben)kosten. **Im Ergebnis deckt damit der Pauschbetrag jene Fallkonstellationen ab, in denen der Kraftfahrer eine „weitere“ Übernachtungsmöglichkeit abseits der entgeltlichen Unterkunft bei einer auswärtigen Tätigkeit genutzt hat.** Die Regelung soll über § 4 Abs. 10 EStG auch für die Gewinneinkunftsarten gelten. **Die angedachten Änderungen mit einem Gesamtvolumen von 30 Mio. € (volle Jahreswirkung) sind insgesamt zu begrüßen und erscheinen sachgerecht.**

4. Veränderungen bei der steuerfreien Gestellung eines Jobtickets (§§ 3 Nr. 15, 40 Abs. 2 EStG)

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde ein neuer § 3 Nr. 15 EStG geschaffen. Hiernach können durch den Arbeitgeber steuerfrei Zuschüsse an den Arbeitnehmer gezahlt werden, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden und Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr abdecken. Gleiches gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer auf Grund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann. Die Steuerfreiheit dieser Bezüge geht einher mit der Minderung der Entfernungspauschale in Höhe der gewährten steuerfreien Leistungen. Hierdurch soll eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen werden, was sachgerecht ist. **Allerdings können hierdurch Fallkonstellationen entstehen, in denen das steuerfreie Angebot des Arbeitgebers nachteilig für den Arbeitnehmer ist (geringfügige Nutzung des Job-Tickets).** Die bisherige Regelung sieht auch eine Exit-Option vor, um auf die Steuerfreiheit zu verzichten.

Mit der beabsichtigten Änderung in § 40 Abs. 2 Sätze 2, 3 EStG wird diese Problematik nun beseitigt. Anstatt des steuerfreien Angebotes eines Jobtickets kann der Arbeitgeber die hierauf entfallende Lohnsteuer auch in pauschalierter Form in Höhe von 25% übernehmen. **Der Arbeitnehmer wiederum kann seine persönlichen Werbungskosten (vor allem die Entfernungspauschale) geltend machen.** Der höhere Pauschalsteuersatz von 25% (gegenüber 15%)

ist gerechtfertigt, da keine Anrechnung auf die Werbungskosten des Arbeitnehmers erfolgt (anders in § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG mit einem Pauschalsteuersatz von 15%).

Die neue Regelung in § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG erstreckt sich ferner auf Leistungen, auch wenn diese nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn gezahlt werden (Job-Ticket als Bestandteil der tariflichen Entlohnung). Kritisch ist hierbei anzumerken, dass für reguläre Lohnbestandteile eine weitere „Sonderbesteuerung“ eingeführt wird. Insgesamt ist die Regelung aber zu begrüßen, da sie die beschriebene Problematik im Bereich des Werbungskostenabzuges beseitigt. Insofern sollte die Regelung zu einer weiteren Akzeptanz eines Jobtickets führen, auch für Personengruppen, die dieses nur partielle nutzen (können).

Die Regelung soll unecht rückwirkend für den VZ 2019 gelten (Artikel 35 Abs. 1, § 52 Abs. 1 Satz 2 EStG). Insofern kann es zu Fällen im laufenden Jahr kommen, in denen der Lohnsteuereinbehalt zu korrigieren ist. Fern muss die Regelung einheitlich auf Seiten des Arbeitgebers für alle in § 3 Nr. 15 EStG genannten Bezüge ausgeübt werden.

*Per Änderungsantrag soll ferner über § 40 Abs. 2 Nr. 7 EStG auch die unentgeltliche oder verbilligte Übereignung eines betrieblichen Fahrrades begünstigt werden. Der geldwerte Vorteil kann mit 25% durch den Arbeitgeber besteuert werden. Die Regelung flankiert damit die steuerfrei gewährten Vorteile für die Überlassung (hier nun die Übereignung) eines betrieblichen Fahrrads nach § 3 Nr. 37 EStG. **Insgesamt erscheint die Ausweitung sinnvoll und fügt sich auch in das bestehende Gesamtbild zur Förderung umweltschonender Fortbewegungsmittel ein.***

5. Steuerbefreiungen für alternative Wohnformen (§ 3 Nr. 49 EStG)

Der Gesetzentwurf sieht in § 3 Nr. 49 EStG eine Regelung vor, wonach alternative Wohnformen steuerlich begünstigt werden sollen. Konkret werden Fallgruppen angesprochen, in denen ein Wohnraumnehmer Leistungen im Privathaushalt des Wohnraumgebers erbringt, zugleich der Wohnraumgeber dafür unentgeltlich Wohnraum und ggf. die Verpflegung bereitstellt. Derartige Konstellationen können in Abhängigkeit von dem konkreten Einzelfall zu einem Leistungsaustausch führen, der ertragsteuerlich sowohl beim Wohnraumgeber (Überlassung der Wohnung) als auch beim Wohnraumnehmer (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zu erfassen ist. Mit dem neuen § 3 Nr. 49 EStG sollen derartige Leistungen beiderseitig in engen Grenzen steuerfrei gestellt werden (Anwendungen erstmalig in 2019). **Insgesamt ist eine solche Regelung zu begrüßen, da sie dem Umstand geänderter Lebens- und Wohnverhältnisse Rechnung trägt und auch veränderte Wohnformen steuerlich adäquat abbilden will. Zugleich kann hierüber das soziale Engagement in der Gesellschaft und ein gegenseitiges Helfen auch der Generationen untereinander gestärkt werden. Gleichzeitig ist aber auch kritisch anzumerken, dass derartige steuerbegünstigende Regelungen nicht dazu genutzt werden sollten, dass reguläre Beschäftigungsverhältnisse verdrängt werden oder Steuergestaltungen aufgesetzt werden. Ferner stellt sich die Frage, ob die Regelung prekäre Beschäftigungen begünstigen kann. Zudem ist zu hinterfragen, inwieweit der gegenseitige Leistungsaustausch überprüft werden kann auf seine gegenseitige Angemessenheit.**

Die beabsichtigte Neuregelung probiert hier enge Grenzen zu ziehen, indem auf das Haushaltsscheckverfahren zurückgegriffen wird. Ferner muss sich die überlassene Wohnung (der Raum) in räumlichem Zusammenhang mit der Wohnung des Wohnraumgebers befinden. Beide Einschränkungen sind erst einmal geeignet, die Neuregelung zu beschränken. Die Tätigkeiten werden

durch den Katalog zur Anwendung des Haushaltsscheckverfahrens begrenzt (theoretische Anwendbarkeit). Ferner darf der Wohnraumgeber (zusätzliche) Leistungen des Wohnraumnehmers nur in geringem Umfang vergüten (Geringfügige Beschäftigung, § 8 GSB IV). Eine beiderseitige Steuerbefreiung führt überdies nach § 3c EStG zum Ausschluss von Werbungskosten bei den steuerfreien Einnahmen.

Es ergeben sich allerdings weitere Fragen im Hinblick auf eine notwendige Beschränkung der angesprochenen Leistungen:

Die Höhe der geldwerten Vorteile (Sachbezüge) wird beiderseitig nicht beschränkt. Hierdurch wird zwar eine Bewertung vermieden, gleichwohl ließe sich dies gestalterisch nutzen. Hierbei erfolgt weder eine Begrenzung im Hinblick auf den Leistungsaustausch zwischen Wohnraumgeber/-nehmer noch auf die Anzahl derartiger Gestaltungen für einen einzelnen Wohnraumgeber. Ein Wohnraumgeber könnte also durchaus mehrere Vereinbarungen mit verschiedenen Wohnraumnehmern schließen. **Insofern ist zu diskutieren, inwieweit eine weitere Begrenzung auch auf Seiten des Wohnraumgebers sinnvoll erscheint.**

Die Begrenzung der weiteren steuerpflichtigen Bezüge des Wohnraumnehmers bezieht sich nur auf Zahlungen oder Leistungen durch den Wohnraumgeber. Zahlungen oder Leistungen eines Dritten werden hier nicht berücksichtigt, was Gestaltungen eröffnet (Zahlung der Kinder an den Wohnraumnehmer für haushaltsnahe Tätigkeiten im Haushalt der Eltern).

Zum Ausschluss einer Doppelbegünstigung wird die Anwendung von § 35a EStG ausgeschlossen. Dies erscheint sachgerecht. Allerdings ist vorstellbar, dass weitere Begünstigungsnormen im Umfeld der Wohnraumüberlassung greifen können (z.B. Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Insgesamt ist die Regelung zu begrüßen. Es ist allerdings zu überlegen, inwieweit die Regelung punktuell noch enger zu fassen ist.

6. Bewertung von Sachbezügen bei Wohnraumüberlassungen an Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 Satz 12 EStG)

Der Gesetzentwurf sieht eine Veränderung bei der Bewertung von Sachbezügen in Fällen vor, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Wohnung überlässt. Bezahlt der Arbeitnehmer hierfür eine Miete, die unter einer ortsüblichen Vergleichsmiete liegt, so ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG von einem Sachbezug auszugehen, der steuerlich zu erfassen ist. Als Vergleichsmaßstab wird hierbei auf die Vergleichsmiete abgestellt für eine Wohnung in gleicher Lage, Ausstattung, Baujahr Größe und Beschaffenheit. Die ortsübliche Vergleichsmiete ist anhand des örtlichen Mietspiegels zu bestimmen (vgl. z.B. BFH Urteil vom 17.08.2005, IX R 10/05). Die ortsübliche Vergleichsmiete wird nach § 558 BGB gebildet über einen Betrachtungszeitraum der letzten vier 4 Jahren von vereinbarten Mieten. Längerfristige Mietverhältnisse gehen damit unterproportional in einen solchen Vergleich ein. Im Ergebnis führt dies dazu, dass auf Märkten mit tendenziell schnell steigenden Mieten schneller von einem geldwerten Vorteil bei langfristigen Bestandsmieten auszugehen ist.

Mit der Neuregelung in § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG soll ein Bewertungsabschlag kodifiziert werden von 66% der ortsüblichen Vergleichsmiete. Anders ausgedrückt wird ein Unterschreiten von bis zu 33%

der ortsüblichen Vergleichsmiete nach der Gesetzesbegründung noch nicht erfasst. Der Bewertungsabschlag ist insofern als echter Freibetrag ausgestaltet. Es erfolgt jedoch eine Deckelung auf 25€ je Quadratmeter (ohne Nebenkosten). **Die vorgesehen Änderung beseitigt in Teilen das zuvor geschilderte Problem. Hiermit kann eine Dämpfung bei der Berücksichtigung eines Sachbezuges erreicht werden. Allerdings ist dies Regelung als Ausnahme vom allgemeinen System der Sachbezugsbewertung zu verstehen. Ferner ist der beabsichtigte Abschlag relativ formuliert, so dass er Werte annahmen kann, die deutlich über der bestehenden Freigrenze von monatlich 44€ liegen, mitunter mehrere hundert Euro pro Monat. M.E. sollte hier zur Deckelung eine maximale Obergrenze gezogen werden. Andernfalls erscheint es fraglich, welche systematischen Erwägungen für derartig hohe Begünstigungen überhaupt gezogen werden können.**

7. Klarstellung zur Abgrenzung von Geldleistungen und Sachbezügen (§ 8 EStG)

Mit den BFH-Urteilen vom 07.06.2018, VI R 13/16, vom 04.07.2018, VI R 16/17, hat der BFH erneut Stellung gewonnen zur Abgrenzung von Sachlohn und Barlohn. Insbesondere die Frage, wann ein Geschenkgutschein als kleines Inhaberpapier oder eine Geldkarte als Geldsurrogat anzunehmen seien, wird von dem BFH angesprochen. **Um Rechtsunsicherheiten zu vermeiden, sollte die erfolgte Rechtsprechung in § 8 Abs. 2 EStG eingearbeitet werden.** Hierbei sollten Geldsurrogate in Form von allgemein gültigen Geldkarten nicht als Sachbezug angesehen werden. Demgegenüber sollten Geschenkkarten, die zum Bezug von Dienstleistungen oder Waren bei einer überschaubaren Anzahl von Anbietern berechtigen, als Sachbezug angesehen werden. Entscheidend ist hierbei, welchen Anspruch der Steuerpflichtige geltend machen kann aus einer Geld-/Geschenkkarte. **Jedenfalls dann, wenn die Geldkarte als Zahlungsmittel verwendet werden kann oder eine Geschenkkarte auch zum Bezug von Geld in Höhe der Sachbezüge berechtigt, ist nicht mehr von einem Sachbezug auszugehen.** Diese Auffassung spiegelt sich auch in den genannten BFH-Urteilen wider.

8. Veränderung der Besteuerung von Kapitaleinkünften (u.a. § 20 Abs. 2 EStG)

Der BFH hatte mit Urteil vom 24.10.2017, VIII R 13/15, entschieden, dass 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. Begründet wird dies argumentativ mit dem vorgenommenen Systemwechsel unter Anwendung der Abgeltungsteuer. Nunmehr seien sämtliche Vermögensveränderungen steuerlich beachtlich, mitunter sei eine Differenzierung zwischen Vermögensstamm und Einkunftsquelle (Vermögens- und Ertragsebene) nicht mehr relevant. Im Übrigen stellt der BFH eine Analogie zwischen dem Totalausfall und der Rückzahlung unter dem Nennwert her. Beide Vorgänge seien wirtschaftlich vergleichbar und müssten daher nach dem Gebot der Folgerichtigkeit steuerlich gleichartig behandelt werden, da in beiden Fällen die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gemindert würde. Im Sinne einer Symmetrie sei der Verlust ebenso wie der Gewinn bei einer angezeigten Änderung des Vermögensstamms zu erfassen.

Mit der vorgeschlagenen Erweiterung des § 20 Abs. 2 EStG um einen neuen Satz 3 soll zukünftig u.a. der Forderungsausfall im Privatvermögen steuerlich unbeachtlich sein, mitunter dieser nicht als Veräußerung anzusehen seien. Die Neuregelung soll erstmal ab 2020 gelten, hier dann aber auch Verlustsituationen erfassen, die aus Sachverhalten vor dem 01.01.2020 entstehen (können).

Mit der Einführung einer sogenannten Abgeltungsteuer wurde auch die Besteuerung von Kapitaleinkünften neu geregelt. So solle nach der Gesetzesbegründung eine vollständige steuerliche Erfassung aller Wertzuwächse im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden. Der Gesetzesbegründung ist allerdings nicht zu entnehmen, in welchem Umfang auch Veräußerungsverluste mit dieser Formulierung umfasst werden (vgl. BT-Drucks. 16/4841, S. 54-56). Jedenfalls werden keine Aussagen zu einem möglichen Forderungsausfall getätigt. Vor diesem Hintergrund muss konstatiert werden, dass dieser Aspekt explizit nicht geregelt wurde. Der BFH hat mit dem Urteil vom 24.10.2017 diesbezüglich eine zulässige Rechtsfortbildung vorgenommen.

Fraglich ist allerdings, inwieweit der historische Gesetzgeber von anderen Gegebenheiten ausgegangen ist und inwieweit der Gesetzgeber frei ist, den Forderungsausfall steuerlich unbeachtlich zu stellen. Der BFH sieht nach dem Gebot der Folgerichtigkeit entsprechend eine zwingende steuerliche Berücksichtigung von Forderungsverlusten. Demgegenüber wird dieser Aspekt bewusst oder unbewusst in der damaligen Gesetzgebung nicht angesprochen. **Ferner wird der Forderungsverlust auch nicht expressis verbis unter die im Gesetz genannten Veräußerungssurrogate genannt. Vor diesem Hintergrund ist die Erwägung zulässig, dass der Gesetzgeber von anderen Voraussetzungen ausgegangen ist.** Insofern erscheint eine Regelung zur steuerlichen Versagung des Forderungsausfalls für möglich. Hierbei wird aber die Frage zu beantworten sein, aus welchem Grund der Forderungsausfall entgegen einer Veräußerung steuerlich nicht zu beachten ist. Große Teile der Literatur als auch der Bundesrat (vgl. BR-Drucks. 356/19 (Beschluss), S. 29-32) sehen eine solche Regelung jedenfalls als verfassungsrechtlich bedenklich an.

Die Neuregelung soll zukünftig nicht nur den reinen Forderungsausfall, sondern alle Fälle, in denen eine Wertlosigkeit eingetreten ist (unabhängig von dem einzelnen Tatbestand des § 20 Abs. 1 EStG), erfassen. Vor diesem Hintergrund könnte dies als systematisch abgeschlossene (Neu-)Regelung aufgefasst werden. Fraglich hierbei bleibt, was das konkrete Abgrenzungskriterium ist, welches den Veräußerungsvorgang (einschließlich Veräußerungssurrogate) von dem Forderungsausfall (ggf. auch im Wege einer Veräußerung unter Nennwert), trennen soll. Aus ökonomischen Gesichtspunkten lassen sich jedenfalls Fallkonstellationen aus Forderungsausfall und Veräußerung (Rückzahlung) bilden, die von den Zahlungsströmen her äquivalent sind, gleichwohl aber auf unterschiedlichen Rechtsakten beruhen können. Hierbei stellt sich dann die Frage, ob derartige Unterschiede ausreichen, eine folgerichtige Differenzierung vornehmen zu können. Eine solche Differenzierung ist jedenfalls in Teilen dann (noch immer) eine Differenzierung zwischen der Quelle und dem Vermögensstamm. Derartige Überlegungen sind jedenfalls bei den Überschusseinkunftsarten nicht fremd. Im Ergebnis würde dann differenziert, aus welchen Gründen Änderungen im Vermögensstamm letztendlich anzunehmen wären. Die Gesetzesbegründung verweist darauf, dass primär jene Änderungen zu erfassen sind, die sich ökonomisch äquivalent auch hätten in der Quelle abbilden können. Hierbei ist darauf hinzuweisen, dass gerade Veränderungen in der Bonität zur Wertschwankungen von Wertpapieren führen können. Die vorgeschlagene Regelung will jedenfalls nur einen Extremfall einer Bonitätsveränderung (Wertlosigkeit) erfassen, gleichwohl Bonitätsschwankungen und die steuerlichen Folgen daraus weiterhin erfassen. Auch ist anzumerken,

dass die Gesetzesänderung nicht nur hoch spekulative Transaktionen erfasst, sondern auch (konservative) Geldanlagen betreffen kann. Fraglich ist, ob hier eine weitere Differenzierung geboten wäre oder auch ein Instrument einer restriktiven Verlustverrechnungsvorschrift möglich erscheint.

Die vorgeschlagene Änderung sollte m.E. jedenfalls detaillierter begründet werden. Die Auseinandersetzung der zuvor angesprochenen Probleme hätte stärker erfolgen können. Weiterhin ist wünschenswert, wenn detailliert geschildert wird, wann eine Kapitalforderung ganz oder teilweise uneinbringlich wird und wie dieser Umstand konkret von dem reinen Veräußerungsakt zu differenzieren ist. Wann liegt folglich der Verkauf einer wertlosen Kapitalforderung (einer Anleihe) vor, der nach § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 EStG ebenfalls steuerlich unbeachtlich ist. Hierbei sei auch auf das BFH Urteil vom 12.06.2018, VIII R 32/16, verwiesen, wonach die Veräußerung (hier bei Aktien) weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist. Ferner ist zu überlegen, ob eine echte Rückwirkung der Regelung verfassungsrechtlich als zulässig angesehen werden kann.

9. Änderungen bei der Gewerbesteuer im Zusammenhang mit der Tonnagebesteuerung (§ 7 Satz 3 GewStG)

Der BFH Urteil hat mit Urteil vom 25.10.2018, IV R 35/16, entschieden, dass die Gewinnermittlung nach der Tonnage gemäß § 5a Abs. 1 EStG als eigenständige Gewinnermittlung ausgestaltet ist, die in der Zeit ihrer Anwendung die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ersetzt. Der Wechsel des Besteuerungsregimes wirke wie eine fiktive Entnahme der von dem Wechsel betroffenen Wirtschaftsgüter, hier des Handelsschiffs. Durch die Feststellung des Unterschiedsbetrags werden die stillen Reserven aufgedeckt, die sich während der Zeit der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich bis zum Zeitpunkt des Wechsels in die Gewinnermittlung nach der Tonnage gebildet haben. Die Gewinnrealisierung dieser stillen Reserven werde allerdings infolge von § 5a Abs. 4 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG in die Zukunft verschoben. Rechtsfolge dieser Betrachtung sei, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nicht bereits der Gewinnermittlung nach der Tonnage, sondern der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich zuzurechnen sei. Im Ergebnis sei dieser Gewinn damit nicht Bestandteil des Gewinns nach § 5a EStG. Demzufolge könne er dann auch nicht bei der Gewerbesteuer nach § 7 Satz 3 GewSt (Verweis allgemein auf § 5a EStG) als Teil des Gewerbeertrages nach § 7 Satz 1 GewStG angesehen werden.

Die Entscheidung des BFH ist eine Abkehr von der bisherigen Rechtsprechung zu dieser Thematik. Die Fiktion des § 7 Satz 3 GewStG wurde mit dem Gesetz zur Anpassung der technischen und steuerlichen Bedingungen in der Seeschifffahrt an den internationalen Standard vom 09.09.1998 nach Beratungen im Vermittlungsausschuss (28.05.1998, BT-Drucks. 13/10875) kodifiziert. Gleiches betrifft eine zeitlich gestreckte Besteuerung der stillen Reserven nach § 5a Abs. 4 EStG. Es kann nicht eruiert werden, welche historischen Überlegungen diesen Änderungen zu Grunde liegen. **Es ist aber zu vermuten – wovon wohl auch die Rechtsprechung bisher ausging – das beide Änderungen inhaltlich aufeinander abgestimmt wurden und damit die zeitlich gestreckte Besteuerung der stillen Reserven auch im Zuge der gewerbesteuerlichen Erfassung vollzogen werden sollte. Vor diesem Hintergrund erscheint die angedachte Gesetzesänderung nachvollziehbar.**

10. Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG)

Der Gesetzentwurf sieht eine grundlegende Neufassung von § 4 Nr. 21 UStG vor, bei Streichung von § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG. Die Regelungen beziehen sich auf die Steuerbefreiung von bestimmten Leistungen der Aus-, Weiter- und Fortbildung (u.a. Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen, vgl. Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe i MwStSysRL). Mit der Neufassung soll u.a. die ergangene Rechtsprechung zur Abgrenzung von Bildungsleistungen und zur Frage der vergleichbaren (nicht öffentlichen) privaten Einrichtungen umgesetzt werden.

So sei der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der Richtlinie 2006/112 nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern er schließe auch andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung habe. Für die Zwecke der Mehrwertsteuerregelung verweise der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts daher allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen (vgl. EuGH Urteil vom 14.03.2019 - C-449/17, Rz. 26). Im Übrigen seien die Steuerbefreiungsregelungen der MwStSysRL eng auszulegen (vgl. EuGH Urteil vom 28.11.2013 - C-319/12, Rz. 25).

Die Neufassung versucht, diese Umschreibungen des EuGH stärker in das Gesetz aufzunehmen. Fraglich ist allerdings, inwieweit der im Wortlaut vorzufindende Detailgrad zur Umschreibung der Tätigkeiten in dieser Form so nötig ist. Abgrenzungsprobleme bleiben auch nach dem Wortlaut bestehen und können nur nach Sachlage des Einzelfalls beurteilt werden. Dies wird bereits an dem Umstand ersichtlich, dass die Gesetzesbegründung sechs Seiten zur Erläuterung und Abgrenzung der Vorschrift verwendet. **Ferner wird sich vermehrt die Frage stellen, inwieweit Leistungen, welche bisher unter § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG gefallen sind, deckungsgleich dann von § 4 Nr. 21 UStG erfasst werden.** Es ist zu vermuten, dass die Neufassung nun enger ausgestaltet ist. **Hierbei gilt auch die Abgrenzung zwischen Ausbildung und Fortbildung zu beachten, da bei Fortbildungsleistungen keine systematische Gewinnerzielungsabsicht mehr vorliegen darf. Hierdurch könnten bestimmte Leistungsanbieter von der Steuerbefreiung fortan ausgeschlossen werden.**

Es ist der Gesetzesbegründung zu entnehmen, dass die Neuregelung jedenfalls im Bereich des Schul- und Hochschulunterrichts breit zu verstehen ist, so dass nicht nur auf Unterricht, der zur Erlangung von Abschlussprüfungen angeboten wird, abgestellt wird (vgl. BT-Drucks. 19/13436, S. 164, Abgrenzung zur Freizeitgestaltung; ferner EuGH Urteil vom 14.06.2007 - C-445/05, Rz. 26). Eine breite Abgrenzung der unterschiedlichen Bildungsmaßnahmen ist wünschenswert, um die Vielfältigkeit von Bildungsmaßnahmen berücksichtigen zu können.

11. Erstmalige Anwendung einer Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau (§ 7b EStG)

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus wurde neue Sonderabschreibung in § 7b EStG eingeführt. Mit dem Gesetz wurde keine explizite Regelung zur erstmaligen Anwendung getroffen. Das Gesetz (Gesetzentwurf vom 12.10.2018) ist nach Verzögerungen der parlamentarischen Beratungen (erst) am 08.08.2019 verkündet worden. Die Sonderabschreibung kann letztmalig für den VZ 2026 (Bauantrag bis 31.12.2021) angewendet werden. Die erstmalige Anwendung des § 7b EStG bestimmt sich (derzeit) nach der geltenden Fassung des § 52 Abs. 1 EStG. Diese Regelung wurde zum 01.01.2019 durch das Familienentlastungsgesetz verändert (allgemeines Inkrafttreten ab dem 01.01.2019 für den VZ 2019).

Zwar stellt § 7b EStG als qualitative Voraussetzung zur erstmaligen Inanspruchnahme der Sonderabschreibung im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung auf Neubauten mit Bauanzeigen nach dem 31.08.2018 ab, gleichwohl fehlt es an einer eigenständigen Regelung zum Inkrafttreten für den VZ 2018. Insofern dürfte nach aktueller Rechtslage die Sonderabschreibung erstmalig (erst) für 2019 in Anspruch genommen werden können, da das EStG erst für diesen VZ explizit die Regelung des § 7b EStG enthält.

M.E. sollte eine rückwirkende Inkrafttretensregelung für den VZ 2018 für entsprechende Neubauten nach dem 31.08.2018 in das EStG aufgenommen werden (vgl. insofern meine Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus (BT-Drucks. 19/4949) vom 16.11.2018, Abschnitt 2.6., Zeitlicher Anwendungsbereich).

Berlin, den 11.10.2019

Prof. Dr. Frank Hechtner