

20.09.19

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Der Bundesrat hat in seiner 980. Sitzung am 20. September 2019 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 3a - neu - und Nummer 24 Buchstabe a₀ - neu -
(§ 3a Absatz 3a - neu -,
§ 52 Absatz 4a Satz 4 - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 3 ist folgende Nummer 3a einzufügen:

„3a. In § 3a wird nach Absatz 3 folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a.) Bei Zusammenveranlagung sind auch die laufenden Beträge und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.“

- b) In Nummer 24 ist dem Buchstaben a folgender Buchstabe a₀ voranzustellen:

„a₀ Dem Absatz 4a wird folgender Satz angefügt:

„Satz 1 gilt auch für § 3a Absatz 3a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*].“

Begründung:

Als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats vom 28. November 2016 – GrS 1/2015 – (BStBl 2017 II S. 393), dass das BMF-Schreiben vom 27. März 2003 (BStBl I S. 240 – sog. Sanierungserlass, ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009, BStBl 2010 I S. 18) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt, wurden mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BGBl. 2017 I S. 2074) u. a. die Vorschriften des § 3a Einkommensteuergesetz (EStG) (steuerfreie Sanierungserträge) und § 3c Absatz 4 EStG (Berücksichtigung von Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem steuerfreien Sanierungsertrag) geschaffen.

Die Steuerbefreiung von Sanierungserträgen wird dabei durch eine vorrangige Verlustverrechnung auf das erforderliche Mindestmaß begrenzt.

Hierzu ist in § 3a Absatz 3 EStG geregelt, dass bestehende Verlustverrechnungspotentiale aus den Vorjahren, dem Sanierungsjahr und dem Folgejahr verbraucht werden. Nach der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 18/12128) sind bei zusammenveranlagten Ehegatten auch die laufenden Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.

Aus Gründen der Rechtsklarheit und -sicherheit soll diese schon bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung im Gesetz verankert werden. Die Erwähnung in der Gesetzesbegründung könnte keine ausreichende Rechtsgrundlage darstellen.

Mit der Ergänzung des § 52 Absatz 4a EStG wird hinsichtlich der zeitlichen Anwendung ein Gleichklang mit der Grundnorm hergestellt.

2. Zu Artikel 1 Nummer 4a - neu - und Nummer 24 Buchstabe a₁ -neu-
(§ 5a Absatz 6 Satz 2 -neu-, § 52 Absatz 10 Satz 5 -neu- EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 4 ist folgende Nummer 4a einzufügen:

„4a. Dem § 5a Absatz 6 wird folgender Satz angefügt:

„Für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens sind den weiteren Absetzungen für Abnutzung unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen.““

b) In Nummer 24 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe a₁ einzufügen:

„a₁ „Dem Absatz 10 wird folgender Satz angefügt:

„§ 5a Absatz 6 in der durch Artikel ... des Gesetzes vom ... 2019, (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und die Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geänderten Fassung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.Dezember 20[18] beginnen.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der BFH hat erstmals in seinem Urteil vom 25.Oktober 2018 - IV R 35/16 - u. a. entschieden, dass der Wechsel von der Gewinnermittlung nach der Tonnage zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich wie eine fiktive Einlage anzusehen sei. Der Teilwertansatz gemäß § 5a Absatz 6 EStG für Wirtschaftsgüter, die dem internationalen Seeschiffsverkehr unmittelbar dienen, beruhe auf einer Einlagefiktion. Daraus folgt nach seiner Ansicht bei abschreibbaren Wirtschaftsgütern für die weitere AfA-Bemessungsgrundlage, dass nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart der Einlagewert an die Stelle der ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten tritt. Der neuen Auffassung des BFH in seinem Urteil vom 25. Oktober 2018 - IV R 35/16 -, wonach der Wechsel von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG zum Bestandsvergleich eine fiktive Einlage oder Eröffnung eines neuen Betriebs bedeutet, wird nicht gefolgt. Vielmehr wird auch weiterhin an der bisherigen Verwaltungsauffassung festgehalten, wonach mit der Teilwertaufstockung nach § 5a Absatz 6 EStG lediglich sichergestellt werden soll, dass stille Reserven, die während der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG gebildet wurden, nicht besteuert werden müssen, die weitere AfA für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens jedoch von dieser Aufstockung unbeeinflusst bleiben soll. Entsprechend handelt es sich bei der vorgeschlagenen Formulierung um eine gesetzliche Festschreibung der langjährigen Verwaltungsauffassung dahingehend, dass beim Rückwechsel von der pauschalen Gewinnermittlung nach § 5a EStG zur normalen Gewinnermittlung nach §§ 4, 5 EStG für Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens den weiteren Absetzungen für Abnutzung unverändert die ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zugrunde zu legen sind.

Für die Zeit der Tonnagebesteuerung sind neben der Gewinnermittlung nach § 5a EStG zusätzliche Steuerbilanzen nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG einschließlich etwaiger Ergänzungs- und Sonderbilanzen (sog. Schattenbilanzen) zu führen (§ 60 Absatz 1 Satz 1 EStDV). Aufgrund der Fortführung der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten sind die Ergänzungsbilanzen auch in der Zeit nach der Tonnagebesteuerung fortzuführen.

Zu Buchstabe b:

Die Änderung des § 5a Absatz 6 EStG ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 20[18] beginnen.

3. Zu Artikel 1 Nummer 5a - neu -, Nummer 24 Buchstabe b₁ - neu -
(§ 7g Absatz 7 Satz 6, § 52 Absatz 16 Satz 6 - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 5 ist folgende Nummer 5a einzufügen

„5a. Dem § 7g Absatz 7 wird folgender Satz angefügt:

„Die Hinzurechnung nach Absatz 2 hat bei Personengesellschaften und Gemeinschaften in dem Vermögensbereich zu erfolgen, für den der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde.““

- b) In Nummer 24 ist nach Buchstabe b folgender Buchstabe b₁ einzufügen:

„b₁) Dem Absatz 16 wird folgender Satz angefügt:

„§ 7g Absatz 7 Satz 2 in der Fassung des Gesetzes vom [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2018 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.““

Begründung:

Mit Urteil vom 15. November 2017 - VI R 44/16 - hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gebildeter Investitionsabzugsbetrag auch für eine nach § 7g EStG begünstigte Investition im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers verwendet werden kann. Des Weiteren sei der Investitionsabzugsbetrag in der Folge auch im Sonderbereich des investierenden Mitunternehmers hinzuzurechnen. Dies folge daraus, dass Hinzurechnung und Minderung der Anschaffungskosten nach § 7g Absatz 2 Satz 2 EStG „gleich“ laufen würden.

Eine uneingeschränkte Anwendung des Urteils ermöglicht die Verschiebung von Gewinn zwischen Mitunternehmern. Zur Vermeidung solcher vom Gesetzgeber nicht gewollten Steuergestaltungen wird § 7g Absatz 7 EStG dahingehend angepasst, dass die Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags parallel zum Vermögensbereich der Inanspruchnahme vorzunehmen ist.

Die Ergänzung ist erstmals auf Investitionsabzugsbeträge anzuwenden, die in nach dem 31. Dezember 2018 endenden Wirtschaftsjahren in Anspruch genommen werden.

4. Zu Artikel 1 (zu Bescheinigungen nach §§ 7h Absatz 2, 7i Absatz 2 und § 10f i. V. m. § 7h bzw. 7i EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine gesetzliche Regelung geschaffen werden kann, wonach Bescheinigungen nach § 7h Absatz 2, § 7i Absatz 2, § 10f i. V. m. § 7h bzw. § 7i EStG im Besteuerungsverfahren keine Bindungswirkung entfalten, wenn die von der jeweils zuständigen Bescheinigungsbehörde ausgestellte Bescheinigung offensichtlich rechtswidrig ist und das Berufen auf deren Bindungswirkung als rechtmisbräuchlich erscheint.

Begründung:

Gemäß § 7h Absatz 2 Satz 1, § 7i Absatz 2 Satz 1, § 10f EStG kann der Steuerpflichtige die jeweiligen (erhöhten) Absetzungen nur in Anspruch nehmen, wenn er durch eine Bescheinigung der zuständigen Bescheinigungsbehörde das Vorliegen der Voraussetzungen der Steuerbegünstigungsvorschrift nachweist. Das Gleiche gilt nach § 11a Absatz 4 i. V. m. § 7h Absatz 2 Satz 1 und § 11b Satz 3 i. V. m. § 7i Absatz 2 Satz 1 EStG entsprechend, wenn der Steuerpflichtige die begünstigte Verteilung von Erhaltungsaufwand in Anspruch nehmen möchte.

Der Bundesfinanzhof hat wiederholt entschieden, dass die Bescheinigung nach § 7h Absatz 2 EStG - unabhängig von deren Rechtmäßigkeit - für die Finanzbehörden bindend ist (BFH, Urteile vom 10. Oktober 2017 – X R 6/16 –, BFHE 260, 55, BStBl II 2018, 272; vom 17. April 2018 – IX R 27/17 –, BFHE 261, 293, BStBl II 2018, 597).

Auch die Finanzverwaltung erkennt bislang an, dass die Bescheinigungen weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden unterliegen. Es handelt sich um Verwaltungsakte in Form von Grundlagenbescheiden, an die die Finanzbehörden im Rahmen des gesetzlich vorgegebenen Umfangs gebunden sind (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO).

Selbst wenn offensichtlich ist, dass die Bescheinigung für Maßnahmen erteilt worden ist, bei denen die Voraussetzungen nicht vorliegen, die Bescheinigung also rechtswidrig ist, ist die Finanzbehörde daran gebunden. Sie kann in diesen Fällen nur ihr Remonstrationsrecht geltend machen, d.h. die ausstellende Behörde zur Überprüfung veranlassen sowie um Rücknahme oder Änderung der Bescheinigung nach Maßgabe des § 48 Absatz 1 VwVfG bitten (vgl. R 7h Absatz 4 Sätze 2 bis 4, R 7i Absatz 2 Satz 2, R 10f EStR, R 11a, R 11b sowie entsprechende Bescheinigungsrichtlinien).

Das Remonstrationsrecht der Finanzbehörden erweist sich in der Praxis jedoch – auch unter Einbeziehung der entsprechenden Aufsichtsbehörden – aus diversen Gründen oftmals als erfolglos. Zum einen kann zwischen Finanzbehörde und ausstellender Behörde bereits Uneinigkeit darüber bestehen, ob die erteilte Bescheinigung rechtswidrig ist, mit der Folge, dass die ausstellende Behörde sich nicht veranlasst sieht, eine Rücknahme nach § 48 Absatz 1 VwVfG zu prüfen. Zum anderen kann die (rechtmäßige) Rücknahme einer rechtswidrigen Bescheinigung auch daran scheitern, dass die weiteren in § 48 VwVfG normierten Voraussetzungen, wie zum Beispiel das Einhalten der Jahresfrist nach § 48 Absatz 4 VwVfG, nicht vorliegen.

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs stehe der Finanzverwaltung bei gegenteiliger Auffassung nach erfolgloser Remonstration der Verwaltungsrechtsweg offen. Sofern sich dieser Weg in der Praxis als ungeeignet erweisen sollte, um etwaigen offensichtlich unrichtigen Bescheinigungen wirksam entgegenzutreten, wäre es die Aufgabe des Gesetzgebers, die gegebene Kompetenzverteilung im Interesse der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu überprüfen und ggf. zu korrigieren (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2014 – X R 15/13 –, BFHE 247, 562, BStBl II 2015, 367 m. w. N.).

Auf Bund-Länder-Ebene wurde die Möglichkeit, den Klageweg zu beschreiten, bereits 2007 erörtert. Im Ergebnis wurde festgestellt, dass etwaige Klagen der Finanzbehörden gegen solche Bescheinigungen mit einem erheblichen Prozessrisiko behaftet sind. Unabhängig davon, welche Klageart (Anfechtungs-, Verpflichtungs- oder Feststellungsklage) vorliegend statthaft wäre, dürften die Klagen mangels Klagebefugnis der Finanzbehörden unzulässig sein. Den Finanzbehörden dürfte es nicht gelingen, sich auf ein zur Klage berechtigendes subjektiv-öffentliches Recht zu berufen.

Damit gibt es für die Finanzbehörden bei einer erfolglos gebliebenen Remonstration keine weitere Möglichkeit, um offensichtlich unrichtigen Bescheinigungen wirksam entgegenzutreten.

Um diesen Missstand im Interesse der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu beheben, sollte eine Regelung geschaffen werden, wonach die Bindungswirkung für die Finanzbehörde im Besteuerungsverfahren entfällt, wenn es sich um offensichtlich rechtswidrige Bescheinigungen handelt und das Berufen auf deren Bindungswirkung als rechtsmissbräuchlich erscheint.

5. Zu Artikel 1 Nummer 6 Buchstabe b (§ 7h Absatz 2 Satz 1 EStG)

In Artikel 1 ist Nummer 6 Buchstabe b wie folgt zu fassen:

„b) In Absatz 2 Satz 1 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und werden die Wörter „die Bescheinigung hat die Höhe der Aufwendungen für die Maßnahmen nach Absatz 1 Satz 1 und 2 sowie die Erforderlichkeit der Aufwendungen zu enthalten.“ angefügt.“

Begründung:

Die vorgesehene Gesetzesänderung zielt darauf ab, dass in der Bescheinigung auch die Höhe der Aufwendungen für die Maßnahmen nach § 7h Absatz 1 Satz 1 und 2 EStG ausgewiesen werden. Die Ergänzung des § 7h Absatz 2 Satz 1 EStG schafft dafür die notwendige gesetzliche Grundlage. Neben der Höhe der Aufwendungen sollte mit der Bescheinigung auch die Erforderlichkeit der Aufwendungen durch die Bescheinigungsbehörde nachgewiesen werden. Aus formalen Gründen sollte auch diese Bescheinigungspflicht ausdrücklich im Gesetz verankert werden. Die Erwähnung in der Gesetzesbegründung stellt keine ausreichende Rechtsgrundlage dar.

6. Zu Artikel 1 Nummer 8 (§ 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 EStG)

In Artikel 1 Nummer 8 sind in § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 nach den Wörtern „Kindergeld gesteht“ die Wörter „im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung“ einzufügen.

Begründung:

§ 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 EStG sieht in seiner geltenden Fassung vor, dass der Steuerpflichtige Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes als eigene Beiträge steuermindernd berücksichtigen kann, wenn die Beiträge vom Steuerpflichtigen „im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung“ getragen werden. Dieser Passus stellt klar, dass die Unterhaltsverpflichtung Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug ist.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Fassung des § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 EStG-E sieht diese Klarstellung nicht vor. Lediglich aus der Begründung des Gesetzentwurfs wird deutlich, dass der Sonderausgabenabzug weiterhin eine Unterhaltsverpflichtung voraussetzt.

Aus Gründen der Rechtsklarheit sollte der Passus deshalb weiterhin ausdrücklich im Gesetz enthalten sein.

7. Zu Artikel 1 Nummer 12a - neu - (§ 22 Nummer 5 Satz 15 EStG)

In Artikel 1 ist nach Nummer 12 folgende Nummer 12a einzufügen:

„12a. § 22 Nummer 5 Satz 15 wird wie folgt gefasst:

„§ 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 9 in der ab dem 27. Juli 2016 geltenden Fassung findet keine Anwendung.““

Begründung:

§ 22 Nummer 5 Satz 15 EStG wurde durch das Gesetz zur Stärkung der betrieblichen Altersversorgung und zur Änderung anderer Gesetze (Betriebsrentenstärkungsgesetz) vom 17.08.2017 (BGBl I 2017, 3214) zur Vermeidung einer etwaigen doppelten Steuerfreistellung eingefügt.

Die Regelung erfordert jedoch eine differenzierte Betrachtung solcher Erträge, für die auf Fondsebene eine Steuerbefreiung nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuergesetzes tatsächlich erfolgt ist, und solchen Erträgen, für die eine solche Befreiung nicht gewährt wurde. Für Investmentfondsanteile, die im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorgeverträgen gehalten werden, besteht für den Investmentfonds generell die Möglichkeit, die Besteuerung auf der Eingangsseite nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuergesetzes zu vermeiden. Einer zusätzlichen Teilfreistellung nach § 20 Absatz 1 Nummer 6

Satz 9 EStG bedarf es aus steuersystematischen Gründen in diesen Fällen nicht. Von den Befreiungsmöglichkeiten nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuergesetzes machen jedoch nicht alle Investmentfonds Gebrauch. Dies macht bei der Besteuerung auf Anlegerebene nach der derzeitigen Regelung eine komplizierte Aufteilung der ausgezahlten Versicherungsprämien erforderlich, um für Erträge aus solchen Investmentfonds, die tatsächlich keine Befreiung nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuergesetzes beansprucht haben, eine Teilfreistellung nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 9 EStG zu gewähren.

Die Erfahrungen der Praxis zeigen, dass eine derartige Aufteilung sehr aufwendig und letztlich nur für eine sehr geringe Anzahl von Anlegern von Bedeutung ist, da von dieser Regelung nur solche Erträge aus zertifizierten Altersvorsorgeverträgen betroffen sind, für die eine Riesterförderung nicht in Betracht kommt (z. B. bei übersparten Riester-Verträgen oder im Falle einer schädlichen Verwendung). Mit der Neuregelung des § 22 Nummer 5 Satz 15 EStG wird daher ab 2020 die Teilfreistellung nach § 20 Absatz 1 Nummer 6 Satz 9 EStG bei zertifizierten Altersvorsorgeverträgen generell ausgeschlossen. Die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach den §§ 8 bis 12 des Investmentsteuer-gesetzes bleibt von der Änderung unberührt.

8. Zu Artikel 1 Nummer 12b - neu - (§ 22a Absatz 1 Satz 1 Nummer 8 - neu - EStG)

In Artikel 1 ist nach der neuen Nummer 12a folgende Nummer 12b einzufügen:

„12b. In § 22a Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

In Nummer 7 wird der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummer angefügt:

„8. soweit angeordnet, die Höhe der durch Steuerabzug gemäß § 50a Absatz 7 einbehaltenen Beträge.““

Begründung:

Durch die Ergänzung wird der Inhalt der Rentenbezugsmitteilungen um den aufgrund einer Anordnung nach § 50a Absatz 7 EStG vom Rententräger einbehaltenen Betrag erweitert. Dies ist erforderlich, um die automationstechnische Abwicklung der Fälle mit angeordnetem Steuereinbehalt insbesondere im Finanzamt Neubrandenburg (RiA) sicher zu stellen. Dieses Finanzamt ist für die Besteuerung der im Ausland ansässigen Rentner in den Fällen ohne weitere Inlandseinkünfte bundesweit zentral zuständig.

Bei beschränkt Steuerpflichtigen ist die Gefahr von Steuerausfällen gegenüber reinen Inlandsfällen deutlich größer, da die Steuerzahler im Ausland leben und damit die Zugriffsmöglichkeiten für den Fiskus im Fall von Steuerrückständen deutlich erschwert sind. Ein wesentlicher Beanstandungspunkt des Bundesrechnungshofes in seiner diesbezüglichen Prüfung war es, dass die festgesetzten Einkommensteuerbeträge häufig rückständig blieben und Vollstreckungsmaßnahmen in der Regel erfolglos verlaufen sind. Einzig das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Absatz 7 EStG erwies sich als geeignet, die Entstehung neuer Steuerrückstände zu vermeiden.

In Mecklenburg-Vorpommern findet § 50a Absatz 7 EStG (Steuerabzugsverfahren auf Anordnung) im Finanzamt Neubrandenburg (RiA) bereits seit vielen Jahren Anwendung. Der Bundesrechnungshof weist zutreffend darauf hin, dass eine Automationsunterstützung für eine breite Anwendung des Steuerabzugs auf Anordnung gemäß § 50a Absatz 7 EStG dringend erforderlich ist (Abschließende Mitteilung des Bundesrechnungshofes über die Prüfung der Sicherung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis bei beschränkt Steuerpflichtigen vom 22. Dezember 2014, Gz.: 38160 – 2012 – 0364).

Das auf Basis der bestehenden gesetzlichen Regelungen konzipierte IT-Verfahren zum Steuerabzug auf Anordnung nach § 50a Absatz 7 EStG lässt sich jedoch weder kurz- noch mittelfristig programmtechnisch umsetzen, da es in dieser Form einen enormen Entwicklungsaufwand erfordert. Hintergrund ist im Wesentlichen, dass das bisher konzipierte Verfahren für jeden Einbehaltungsfall nach § 50a Absatz 7 EStG die Einrichtung eines zusätzlichen Steuerkontos vorsieht, um die Anrechnung des Steuerabzugs gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a EStG sicherzustellen. Dies könnte allein im Finanzamt Neubrandenburg (RiA) zu zusätzlichen Steuerkonten im sechsstelligen Bereich führen.

Vor diesem Hintergrund schlagen die mit der Angelegenheit befassten Automationsgremien eine alternative, weit weniger aufwändige Programmlösung vor, die auch zeitnah zu realisieren wäre. Diese Alternativlösung beinhaltet:

1. Die Anordnung des Steuerabzugs erfolgt weiterhin einzelfallbezogen. Hierfür ist ein Anordnungsdialog erforderlich. Der Anordnungsbescheid soll zukünftig, sowohl in Papier als auch elektronisch versandt werden können. In diesem Punkt gibt es keine Abweichungen zum bisher konzipierten Verfahren.
2. Die Anmeldung der Steuerabzugsbeträge erfolgt durch den Vergütungsschuldner für seine betroffenen Vergütungsgläubiger in 1 Anmeldung an das anordnende Finanzamt. Hierzu ist 1 Steuerkonto für den jeweiligen Vergütungsschuldner erforderlich.

3. Der Steuerabzug auf Anordnung hat keine abgeltende Wirkung gemäß § 50a Absatz 7 Satz 4 EStG i. V. m. § 50 Absatz 2 Satz 1 EStG; er muss auf die festzusetzende Steuer gemäß § 36 Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a EStG angerechnet werden. Für die technische Umsetzung der Anrechnung der Steuerabzugsbeträge im Rahmen der Veranlagung ist die Höhe des Steuerabzugs vom Vergütungsschuldner (elektronisch) mitzuteilen, da die vom Finanzamt angeordneten Beträge von diesem u.U. zeitlich verzögert und in abweichender Höhe einbehalten werden.

Die beschriebene Alternativlösung ist deutlich schneller umsetzbar und führt zu einem besseren Ergebnis als der bisher konzipierte Ansatz. Der unter Punkt 2 ausgeführte Lösungsansatz, dass der nach § 50a Absatz 7 EStG Einbehaltungspflichtige (wie beim Kapitalertragsteuer- bzw. Lohnsteueranmeldeverfahren) eine Meldung für alle gemäß § 50a Absatz 7 EStG einbehaltenen Beträge abgibt, macht die hohe Anzahl der zusätzlichen Steuerkonten entbehrlich und führt sowohl bei den Rentenversicherungsträgern als auch in der Finanzverwaltung zu erheblichen Entlastungen.

Voraussetzung ist allerdings die Sicherstellung der Anrechnung der einbehaltenen Beträge nach § 36 Absatz 2 Nummer 2 Buchstabe a EStG. Dazu benötigt die Finanzverwaltung den Abzugsbetrag nach § 50a Absatz 7 EStG in der Rentenbezugsmitteilung, damit im Rahmen der Veranlagung eine Anrechnung der bereits getilgten Steuer - entsprechend den technischen Mechanismen der Lohnsteuer - möglich ist (siehe Punkt 3). Nur so kann dieser Betrag automatisch dem zutreffenden Steuerkonto zugeordnet werden. Daher ist der Datensatz der Rentenbezugsmitteilung, zu diesem Zweck um die vom Rententräger einbehaltenen Steuerabzugsbeträge zu ergänzen. Dazu muss eine gesetzliche Verpflichtung gegenüber den Rentenversicherungsträgern geschaffen werden.

Da der einzig bekannte Anwendungsfall dieser Konstellation (Ein Vergütungsschuldner für mehrere Vergütungsgläubiger) die Anordnung an Rentenversicherungsträger ist, wäre der nach § 50a Absatz 7 EStG einbehaltene Betrag ausschließlich in der jeweiligen Rentenbezugsmitteilung zu ergänzen. Andere Mitteilungswege müssen nicht geschaffen werden.

Ziel ist es, ein möglichst verwaltungsökonomisches Verfahren für alle Beteiligten umzusetzen. Anderweitige gesetzliche Änderungen sind zur programmtechnischen Umsetzung der Alternativlösung nicht erforderlich.

9. Zu Artikel 1 Nummer 12c - neu - (§ 32d Absatz 3 Satz 3 - neu - EStG)

In Artikel 1 ist nach der neuen Nummer 12b folgende Nummer 12c einzufügen:

„12c. In § 32d Absatz 3 wird nach Satz 2 folgender Satz angefügt:

„Im Fall des Satzes 1 ist eine Veranlagung ungeachtet von § 46 Absatz 2 EStG durchzuführen.““

Begründung:

Nach § 32d Absatz 3 Satz 1 EStG sind steuerpflichtige Kapitalerträge, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Fraglich ist, ob diese Regelung bei Arbeitnehmern zu einer Pflichtveranlagung führen kann.

Aus § 32d Absatz 3 EStG lässt sich eine solche Veranlagungspflicht – unabhängig von der Höhe der erzielten Kapitalerträge – derzeit nicht zwingend herleiten, da dort nur die Verpflichtung normiert wird, Kapitalerträge in der Steuererklärung anzugeben. Eine ausdrückliche Abgabe- und Veranlagungsverpflichtung – wie etwa in § 46 EStG und § 56 EStDV geregelt – ergibt sich aus § 32d Absatz 3 EStG nach dem reinen Wortlaut nicht.

Bei Arbeitnehmern mit zusätzlichen Kapitaleinkünften, für die keine Kapitalertragsteuer erhoben wurde, käme eine Veranlagung daher grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG in Betracht. Voraussetzung wäre hiernach jedoch, dass die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn zu unterwerfen waren, mehr als 410 Euro beträgt. Nach § 2 Absatz 5b EStG könnten Kapitalerträge nach § 32d Absatz 1 und § 43 Absatz 5 EStG bei der Ermittlung der Freigrenze des § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG jedoch außen vorbleiben. Auch wenn die Kapitalerträge keinem abgeltenden Steuerabzug im Sinne von § 43 Absatz 5 EStG unterlegen haben, unterliegen sie nach § 32d Absatz 2 Satz 2 EStG dem besonderen Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG.

Damit könnte bei Arbeitnehmern mit zusätzlichen Kapitalerträgen ohne Steuerabzug, für die die Anwendung von § 32d Absatz 2 und 6 EStG nicht in Betracht käme, unabhängig von deren Höhe eine Pflichtveranlagung nach § 25 Absatz 1 in Verbindung mit § 46 EStG ausgeschlossen sein. Im Ergebnis könnten derartige Erträge unversteuert bleiben. Dieses Ergebnis widerspräche dem Sinn und Zweck der Regelung des § 32d Absatz 3 EStG, wonach sämtliche Kapitalerträge ohne Steuerabzug mit solchen Kapitalerträgen gleichzustellen sind, die einem inländischen Steuerabzug unterlegen haben.

§ 32d Absatz 3 EStG wird daher klarstellend um eine Regelung ergänzt, wonach in Fällen des § 32d Absatz 1 Satz 1 EStG immer eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist.

10. Zu Artikel 1 Nummer 16 Buchstabe a - neu - (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG)

In Artikel 1 ist Nummer 16 wie folgt zu fassen:

„16. § 40 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

a) In Satz 1 wird Nummer 2 wie folgt gefasst:

„2. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt; dabei kann auf die Anwendung des Freibetrags im Sinne des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 3 sowie eine Aufzeichnung im Lohnkonto verzichtet werden.“

b) Die Sätze 2 und 3 werden durch die folgenden Sätze ersetzt:

(weiter wie Gesetzentwurf)“

Begründung:

Derzeit fallen Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen unter die Freibetragsregelung des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Einkommensteuergesetz. Danach kommt für maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich jeweils ein Freibetrag von 110 Euro pro Arbeitnehmer zur Anwendung, sodass der Arbeitnehmer erst den übersteigenden Betrag individuell versteuern muss. Alternativ kann der Arbeitgeber den übersteigenden Betrag nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Einkommensteuergesetz pauschal mit 25 Prozent versteuern.

Zur Anwendung der Freibetragsregelung muss der Arbeitgeber Teilnehmerlisten über die Anwesenheit der Arbeitnehmer für die jeweiligen Betriebsveranstaltungen führen.

Zur Vermeidung des bürokratischen Aufwands, der mit der Führung der Teilnehmerlisten verbunden ist, soll der Arbeitgeber auf die Führung solcher Listen im Wege eines Wahlrechts verzichten können. Im Gegenzug muss der Arbeitgeber die Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung - ohne Berücksichtigung eines Freibetrags - pauschal mit 25 Prozent nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Einkommensteuergesetz versteuern.

11. Zu Artikel 1 Nummer 16a - neu - (§ 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

Nach Nummer 16 ist folgende Nummer 16a einzufügen:

„16a. In § 41a Absatz 1 Satz 1 wird Nummer 1 wie folgt gefasst:

- „1. dem Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte (§ 41 Absatz 2) befindet (Betriebsstättenfinanzamt), eine Steuererklärung einzureichen, in der er die Summen der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer entsprechend dem Bezug des Arbeitslohns getrennt nach Kalenderjahren angibt (Lohnsteuer-Anmeldung),““

Begründung:

Bislang hat der Arbeitgeber die Summe der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Steuerabzugsbeträge (Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nach dem Zeitpunkt ihrer Entstehung einem Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum zuzuordnen (sog. IST-Prinzip). Danach werden die Steuerabzugsbeträge dem Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum zugeordnet, in dem der Arbeitslohn dem Arbeitnehmer zufließt (§ 38 Absatz 2 EStG).

Abweichend hiervon hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende eines Kalenderjahres auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung für das Kalenderjahr zu bescheinigen, in dem der Arbeitslohn als bezogen gilt (sog. FÜR-Prinzip, § 38a Absatz 1 Sätze 2 und 3 EStG).

Diese unterschiedliche Handhabung führt dazu, dass bei einem maschinellen Abgleich der "angemeldeten Steuerabzugsbeträge" mit den "bescheinigten Steuerabzugsbeträgen" regelmäßig Differenzbeträge auftreten. Da diese sog. Differenzfälle als risikobehaftete Fälle eingestuft werden, ist bei ihnen die ordnungsgemäße Durchführung des Lohnsteuerabzugs durch die Arbeitgeber von den Finanzämtern zu überprüfen. Aufgrund der beschriebenen unterschiedlichen Handhabung werden auch Fälle als Differenzfälle ausgeworfen, die nicht risikobehaftet sind. Im Kern geht es deshalb darum, den maschinellen Abgleich zielgenauer auszugestalten. Dadurch sollen sich sowohl bei den Finanzämtern als auch den Arbeitgebern/Steuerberatern teils zeit- und arbeitsaufwendigen Rückfragen erübrigen.

Zu diesem Zweck soll das Lohnsteuer-Anmeldeverfahren auf das "Für-Prinzip" umgestellt werden. In § 41a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG wird hierzu geregelt, dass die anzumeldenden Steuerabzugsbeträge entsprechend dem Bezug des Arbeitslohns getrennt nach Kalenderjahren anzumelden sind.

Ein zusätzlicher Bürokratieaufwand für die Arbeitgeber/Steuerberater entsteht hierdurch nicht. Denn die zur Umsetzung des "FÜR-Prinzips" im Lohnsteuer-Anmeldeverfahren erforderlichen Informationen liegen bereits im Datenbestand der Arbeitgeber/Steuerberater vor.

12. Zu Artikel 1 Nummer 21, Nummer 24 Buchstabe i (§ 50 Absatz 1 Satz 2,
§ 52 Absatz 46 Satz 1₀
EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 21 ist wie folgt zu fassen:

„21. § 50 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 1 werden nach den Wörtern „Einkommen“ die Wörter „bei der Ermittlung des Steuersatzes“ eingefügt.

b) Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 5 (weiter wie Gesetzentwurf)

bb) Folgende Nummer 6 wird eingefügt:
(weiter wie Gesetzentwurf)“

b) Nummer 24 Buchstabe i ist wie folgt zu fassen:

„i) Absatz 46 wird wie folgt geändert:

aa) Dem Satz 1 wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 50 Absatz 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“

bb) Nach Satz 2 wird (weiter wie Gesetzentwurf)“

Begründung:

Die Steuerfreistellung des Existenzminimums ist bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates. Deshalb wird durch § 50 Abs. 1 Satz 2 EStG der Grundfreibetrag im Rahmen der Ermittlung der Einkommensteuer dem inländischen zu versteuernden Einkommen hinzugerechnet. Im Ergebnis wird dadurch kein fiktives Einkommen besteuert, sondern der Steuersatz wird lediglich auf das Niveau hochgeschleust, das sich aus dem Tarifverlauf oberhalb des Grundfreibetrags ergibt.

Nicht ganz klar ist jedoch, was aus der derzeitigen Gesetzesformulierung folgt, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger inländische Einkünfte sowie Einkünfte hat, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Rechnet man den Grundfreibetrag dem inländischen zu versteuernden Einkommen zu und besteuert man den um den Grundfreibetrag erhöhten Betrag, könnten sich für das der inländischen Besteuerung unterliegende Einkommen rein rechnerisch Steuersätze weit oberhalb des Spitzensteuersatzes ergeben. Im Extremfall wäre die rechnerische Einkommensteuer dann höher als das tatsächliche inländische zu versteuernde Einkommen.

Durch die Änderung in § 50 Absatz 1 Satz 2 EStG wird klargestellt, dass es nicht zu einer Übermaßbesteuerung kommen kann, sondern dass die Hinzurechnung des Grundfreibetrags nur den Steuersatz des tatsächlich zu versteuernden inländischen Einkommens beeinflusst. Die Änderung erfasst daher alle offenen Fälle.

13. Zu Artikel 1 Nummer 21 Buchstabe b (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der neu vorgesehene Veranlagungsmöglichkeit in § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 6 eine eigene Zuständigkeitsregelung beigelegt werden sollte.

Begründung:

Die neue Veranlagungsmöglichkeit richtet sich an im Ausland ansässige Steuerpflichtige, denen eine bei einem inländischen Versicherungsunternehmen abgeschlossene Lebensversicherung ausgezahlt wird. Nach den allgemeinen Regelungen der Abgabenordnung (AO) richtet sich die Zuständigkeit nach § 20 Absatz 2 AO. Die dort angeführten Anknüpfungsmerkmale (inländisches Vermögen, Ausübung oder Verwertung einer Tätigkeit im Inland) lassen für die hier relevanten Fälle eine eindeutige Zuständigkeitsbestimmung nicht zu.

Der neuen Veranlagungsmöglichkeit sollte daher eine eigene Zuständigkeitsregelung beigelegt werden. Es sollte geprüft werden, ob die Zuständigkeit für die neue Veranlagungsmöglichkeit dem Finanzamt zuzuweisen ist, an das die Kapitalertragsteuer abgeführt worden ist.

14. Zu Artikel 1 Nummer 24 Buchstabe e (§ 52 Absatz 20 Satz 1, Satz 2 - neu -
ESTG)

In Artikel 1 Nummer 24 Buchstabe e ist in § 52 Absatz 20 Satz 1 nach den Wörtern „Schadens dienen“ das Wort „(Rechtsfolgen)“ einzufügen und folgender Satz anzufügen:

„§ 12 Nummer 4 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist auch für mit Rechtsfolgen im Sinne des Satzes 1 zusammenhängende Aufwendungen anzuwenden, wenn die Rechtsfolge vor dem 1. Januar 2019 festgesetzt wurde.“

Begründung:

Der angefügte Satz 2 stellt sicher, dass das Abzugsverbot für mit Geldstrafen o. Ä. zusammenhängende Aufwendungen auch für solche nach dem 31. Dezember 2018 entstehende Aufwendungen anzuwenden ist, wenn die Geldstrafe o. Ä. vor dem 1. Januar 2019 festgesetzt wurde.

Das Wort „damit“ in Satz 1 könnte so verstanden werden, dass nur mit Geldstrafen o. Ä. zusammenhängende Aufwendungen unter das Abzugsverbot fallen, die mit nach dem 31. Dezember 2018 festgesetzten Geldstrafen o. Ä. im Kontext stehen.

Die Einfügung des Klammerzusatzes „(Rechtsfolgen)“ in Satz 1 vermeidet Textwiederholungen im neuen Satz 2.

15. Zu Artikel 2 Nummer 2 Buchstabe b₁ - neu -, Buchstabe b₂ - neu -
(§ 3 Nummer 26 Satz 1, Nummer 26a Satz 1 EStG)

In Artikel 2 Nummer 2 sind nach Buchstabe b folgende Buchstaben einzufügen:

„b₁) In Nummer 26 Satz 1 wird die Angabe „2 400 Euro“ durch die Angabe „3 000 Euro“ ersetzt.

b₂) In Nummer 26a Satz 1 wird die Angabe „720 Euro“ durch die Angabe „840 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Millionen Bürgerinnen und Bürger in Deutschland engagieren sich Tag für Tag ganz konkret und ehrenamtlich für unser Land und seine Mitmenschen. In Zeiten von wachsender sozialer und humanitärer Verantwortung tragen sie mit ihrem bürgerschaftlichen Engagement entscheidend und unverzichtbar zu einem engen Zusammenhalt in unserer Gesellschaft bei. Entlastungen für ehrenamtlich Tätige sind daher ein Kernpunkt zur Stärkung der Mitte der Gesellschaft und zur Entfaltung von weiterem Potenzial für bürgerschaftliches Engagement.

Zu Buchstabe b₁:

Trainerinnen und Trainer, die diese Tätigkeit nebenberuflich in Sportvereinen ausüben, profitieren von der Übungsleiterpauschale. Auch die Entschädigungen für Ausbilderinnen und Ausbilder, z. B. bei der freiwilligen Feuerwehr und der DLRG oder an nebenberuflich in der Erziehung, Kunst oder Pflege Tätige, werden hierdurch begünstigt. Die Übungsleiterpauschale wurde zuletzt ab dem Veranlagungszeitraum 2013 erhöht.

Durch die Anhebung des Freibetrags von 2 400 Euro auf 3 000 Euro können auch von den Übungsleiterinnen und Übungsleitern getragene Kosten – insbesondere Fahrtkosten – im Zusammenhang mit der Tätigkeit besser als bisher steuerfrei erstattet werden.

Zu Buchstabe b₂:

Die Erhöhung der ebenfalls zuletzt für den Veranlagungszeitraum 2013 angepassten Ehrenamtspauschale von 720 Euro auf 840 Euro unterstützt all diejenigen Bürgerinnen und Bürger, die nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nummer 26 fallen, sich aber gleichwohl ehrenamtlich engagieren, beispielsweise als Schriftführerinnen und Schriftführer oder Kassenwartinnen und Kassenwarte von gemeinnützigen Vereinen.

Die Maßnahmen sind auch geeignet, den Bürokratieaufwand im Gemeinwesen spürbar zu reduzieren. Den Vereinen wird es hierdurch zugleich leichter fallen, ehrenamtlich Tätige für sich zu gewinnen.

16. Zu Artikel 2 Nummer 3a - neu -

Artikel 4a - neu - (§ 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG
§ 8c Absatz 2 EStDV)

a) In Artikel 2 ist nach Nummer 3 folgende Nummer 3a einzufügen:

„3a. In § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 wird in Satz 1 nach der Angabe „1. Juli bis zum 30. Juni“ ein Komma gesetzt und die Wörter „1. bei Land- und Forstwirten der Zeitraum vom 1. Juli bis zum 30. Juni, soweit der Land- und Forstwirt nicht ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr wählt“ eingefügt.“

b) Nach Artikel 4 ist folgender Artikel 4a einzufügen:

„Artikel 4a

Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

In § 8c Absatz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird Satz 1 gestrichen.“

Folgeänderung:

a) Zu Artikel 35 (Inkrafttreten)

In Artikel 35 ist Absatz 2 wie folgt zu fassen:

„(2) Die Artikel 2, 4a, 9, 12, 29, 31 und 33 treten am 1. Januar 2020 in Kraft.“

b) In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 4 Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 4a Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe gilt grundsätzlich ein Wirtschaftsjahr, das sich vom 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres erstreckt. Abweichende Regelungen sind für Betriebe mit hohem Futterbauanteil, Weinbaubetriebe und reine Forstbetriebe zugelassen. Letztere sowie Gartenbaubetriebe können auch ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr wählen, was allen anderen Betrieben bislang verwehrt ist.

Der Gewinnermittlungszeitraum bei Gewerbetreibenden bestimmt sich dagegen nach dem regelmäßigen Abschlussstichtag, den das Unternehmen für sich gewählt hat, oder entspricht dem Kalenderjahr. In der Praxis hat sich die Notwendigkeit einer flexibleren Regelung auch für die Land- und Forstwirtschaft gezeigt. Daher wird die Möglichkeit geschaffen, neben den bisher zugelassenen Gewinnermittlungszeiträumen stets auch ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr zu wählen. Dies erleichtert u. a. auch die Erstellung und Überprüfung der für das Kalenderjahr abzugebenden Umsatzsteuererklärungen.

Zu Buchstabe b:

Durch die Schaffung der Möglichkeit für Land- und Forstwirte, generell ein dem Kalenderjahr entsprechendes Wirtschaftsjahr zu wählen, ist die Sonderregelung für Gartenbaubetriebe und reine Forstbetriebe nicht mehr erforderlich und kann daher gestrichen werden.

Zu Artikel 35 (Inkrafttreten):

Artikel 4a tritt entsprechend Artikel 2 zum 1. Januar 2020 in Kraft.

17. Zu Artikel 2 Nummer 4 Buchstabe b - neu - , Buchstabe c - neu -
Nummer 24 Buchstabe c (§ 6 Absatz 2 Satz 1,
Absatz 2a,
§ 52 Absatz 12 Satz 5a - neu -
und 5b - neu -
EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 6 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Nummer 4 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird wie folgt geändert:

aaa) In Nummer 1 (weiter wie Gesetzentwurf)

- bbb) In Nummer 2 (weiter wie Gesetzentwurf)
- ccc) Die folgenden Nummer 3 und 4 (weiter wie Gesetzentwurf)
- bb) Satz 3 wird wie folgt geändert:
 - aaa) In Nummer 1 (weiter wie Gesetzentwurf)
 - bbb) In Nummer 2 (weiter wie Gesetzentwurf)
 - ccc) Die folgenden Nummern 3 und 4 (weiter wie Gesetzentwurf)
- b) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „800 Euro“ durch die Angabe „1000 Euro“ ersetzt.
- c) Absatz 2a wird gestrichen.
- b) Nummer 24 Buchstabe c ist wie folgt zu fassen:
 - „c) Absatz 12 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Satz 2 wird die Angabe „2021“ durch die Angabe „2030“ ersetzt.
 - bb) Nach Satz 5 werden folgende Sätze eingefügt:

„§ 6 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.“ § 6 Absatz 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 11. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) ist letztmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2020 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind. Für Sammelposten, die am 31. Dezember 2019 noch vorhanden sind, ist Absatz 2a in der am 31. Dezember 2019 geltenden Fassung weiter anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von bis zu 800 Euro (ohne Umsatzsteuer) können als geringwertige Wirtschaftsgüter sofort abgeschrieben werden. Diese Wertgrenze gilt seit 1. Januar 2018. Mit einer weitergehenden Anhebung der GWG-Grenze auf 1.000 Euro wird ein substanzieller Vereinfachungseffekt erreicht, indem die Regelungen zur Bildung eines Sammelpostens vollständig entfallen können.

Als Alternative zur „GWG-800“ Regelung ist es derzeit möglich, geringwertige Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis zu 1.000 Euro in einen Sammelposten einzustellen, der linear über einen Zeitraum von 5 Jahren gewinnmindernd aufgelöst wird. Das Sofortabschreibungsrecht besteht bei Ausübung dieser Option lediglich für Wirtschaftsgüter bis 250 Euro.

Bereits heute dürfte die „GWG-800“ Regelung in den meisten Fällen zu einem steuerlich günstigeren Ergebnis führen. Bei Anhebung der Wertgrenze auf 1.000 Euro ist das dann aber ausnahmslos der Fall, so dass der Sammelposten seine Praxisrelevanz vollständig verliert und die entsprechenden Vorschriften des Einkommensteuergesetzes abgeschafft werden können.

Buchstabe b:

Die auf 1.000 Euro erhöhte GWG-Grenze gilt erstmals bei Wirtschaftsgütern, die im Jahr 2020 – d. h. nach dem 31. Dezember 2019 – angeschafft wurden. Ein Sammelposten kann letztmals für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten von mehr als 250 Euro und maximal 1.000 Euro, die vor dem 1. Januar 2020 angeschafft oder hergestellt wurden. Zum 31. Dezember 2019 bestehende Sammelposten sind in den Folgejahren nach den Regeln des bisherigen Absatzes 2a aufzulösen.

18. Zu Artikel 2 Nummer 5 (§ 7c Absatz 1,

Absatz 2 EStG),

Artikel 2 Nummer 24 Buchstabe d (§ 52 Absatz 15b EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 5 ist § 7c wie folgt zu ändern:

aa) In Absatz 1 sind nach dem Wort „Elektrolieferfahrzeugen“ die Wörter „und schweren Elektronutzfahrzeugen“ einzufügen.

- bb) Absatz 2 ist wie folgt zu ändern:
- aaa) Nach dem Wort „Elektrolieferfahrzeuge“ sind die Wörter „und schwere Elektronutzfahrzeuge“ einzufügen.
 - bbb) Nach dem Wort „EG-Fahrzeugklassen“ sind die Wörter „N1 und N2 mit einer technisch zulässigen Gesamtmasse von maximal 7,5 Tonnen“ durch die Angabe „N1, N2 und N3“ zu ersetzen.
- b) In Nummer 24 Buchstabe d sind in § 52 Absatz 15b nach dem Wort „Elektrolieferfahrzeuge“ die Wörter „und schwere Elektronutzfahrzeuge“ einzufügen.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Es ist weder aus umweltpolitischer noch aus Sicht des Gleichbehandlungsgrundsatzes nachvollziehbar, weshalb die Bundesregierung die in § 7c EStG-E erwogene Sonderabschreibung nur auf elektrische Lieferfahrzeuge bestimmter Fahrzeugklassen beschränken will. Durch die Änderungen wird die Beschränkung der Sonderabschreibung auf Lieferfahrzeuge der Fahrzeugklassen N1 und N2 und einem zulässigen Gesamtgewicht von 7,5 Tonnen aufgehoben. Mit der Einfügung der Fahrzeugklasse N3 und der Streichung der max. Gewichtsklasse können die mit der Regelung verbundenen Anreize durch weitere Kreise und auch schwere Nutzfahrzeuge mit Elektroantrieb genutzt werden. Gerade hier kann die Wirtschaftlichkeitsbetrachtung aufgrund des hohen Anschaffungspreises gegenüber konventionellen schweren Nutzfahrzeugen zugunsten emissionsarmer Fahrzeuge mit Elektroantrieb positiv beeinflusst werden.

Zu Buchstabe b:

Aufgrund der Änderung in § 7c EStG-E bedarf es einer redaktionellen Anpassung in § 52 Absatz 15b EStG-E.

19. Zu Artikel 2 (§ 8 Absatz 2 Satz 11 EStG)

Die monatliche 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge (§ 8 Absatz 2 Satz 11 EStG) wurde durch Artikel 1 Nummer 13 des Jahressteuergesetzes 1996 vom 11. Oktober 1995 eingeführt. Sachbezüge in geringem Umfang sollen aus Vereinfachungsgründen nicht besteuert werden. Die Regelung dient somit in erster Linie der Vereinfachung und dem Bürokratieabbau.

In den letzten Jahren wird die 44-Euro-Freigrenze vermehrt genutzt, um den Arbeitnehmern steuerfreie Sachbezüge in Form von Gutscheinen zukommen zu lassen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat seine Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Geldleistungen und Sachbezügen dahingehend geändert, dass zweckgebundene Geldleistungen oder nachträgliche Kostenerstattungen nun nicht mehr ohne weiteres als Sachbezug eingeordnet werden können. Die Rechtsprechung des BFH hat zu erheblicher Verunsicherung bei der Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn geführt.

Die Anwendung der Rechtsprechung des BFH birgt die Gefahr, dass die Gutscheine bestimmter Anbieter dadurch begünstigt werden, dass für sie weiterhin die 44-Euro-Freigrenze gilt, während Gutscheine anderer Anbieter versteuert werden müssen. Eine solche Wettbewerbsverzerrung insbesondere zulasten kleiner und mittelständischer Unternehmen ist nach Auffassung des Bundesrates nicht hinnehmbar.

Es bedarf daher einer klaren gesetzlichen Regelung, um den gegenwärtigen Zustand zu beenden. Dabei muss sich der Gesetzgeber entscheiden, in welchem Umfang er Guthaben-Karten steuerlich begünstigen will. Dabei stehen ihm verschiedene Handlungsalternativen zur Verfügung:

- a) Eine Möglichkeit wäre die weite Anwendung des Begriffs „Sachbezug“ per Gesetzesdefinition. Soweit der Arbeitnehmer unabhängig vom Anbieter der Gutscheine sich die Leistung nicht in Bargeld auszahlen lassen kann, würde dann die 44-Euro-Freigrenze gelten.
- b) Der Gesetzgeber könnte sich aber auch dafür entscheiden, dass Gutscheine und Gutscheinkarten, die auf einen Geldbetrag lauten, generell keine Sachbezüge, sondern Barlohn darstellen und somit nicht unter die 44 Euro-Freigrenze fallen. Zum Ausgleich und als Maßnahme zur Steuervereinfachung sollte der Arbeitnehmerpauschbetrag für alle Arbeitnehmer einheitlich und aufkommensneutral erhöht werden.

20. Zu Artikel 2 Nummer 8 Buchstabe c - neu -

(§ 10 Absatz 2a Satz 0₁ - neu - EStG)

In Artikel 2 Nummer 8 ist folgender Buchstabe c anzufügen:

„c) Dem Absatz 2a wird folgender Satz vorangestellt:

„Bei Vorsorgeaufwendungen nach Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a haben der Träger der gesetzlichen Rentenversicherung, die landwirtschaftliche Alterskasse und die berufsständische Versorgungseinrichtung als mitteilungspflichtige Stelle nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung und unter Angabe der Versicherungsdaten die Höhe der im jeweiligen Beitragsjahr geleisteten Beiträge an die zentrale Stelle (§ 81) zu übermitteln; dies gilt nicht, soweit diese Daten mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Absatz 1 Satz 2) zu übermitteln sind.““

Begründung:

Den Finanzämtern stehen die Daten zu den Beiträgen i. S. d. § 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a EStG (Basisrentenversicherung) derzeit nur dann elektronisch zur Verfügung, wenn sie mit der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (§ 41b Absatz 1 Satz 2 EStG) übermittelt worden sind. Werden die Basisrentenbeiträge nicht vom Arbeitgeber, sondern vom Steuerpflichtigen entrichtet (sog. Selbstzahler), kommt es insbesondere im Bereich der Beiträge zur berufsständischen Versorgung häufig zu fehlerhaften Eintragungen der Steuerpflichtigen und zu fehlerhaften Steuerfestsetzungen.

Um die Fehleranfälligkeit zu beseitigen, sind künftig die Daten zu den nicht vom Arbeitgeber entrichteten Beiträgen zur Basisrentenversicherung vom Rententräger elektronisch zu übermitteln. Dies gilt nicht nur bei den Selbstzahlern der berufsständischen Versorgung, sondern auch bei freiwilligen Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung oder zur landwirtschaftlichen Alterskasse.

21. Zu Artikel 2 Nummer 8 (§ 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob zur Sicherstellung einer übereinstimmenden Handhabung der Versorgungsleistungen beim Verpflichteten und Berechtigten auch in den Fällen von § 10 Absatz 1a Nummer 2 der Sonderausgabenabzug an die Bedingung geknüpft wird, dass der Verpflichtete die Identifikationsnummer des Berechtigten angibt.

Begründung:

Durch Artikel 2 Nummer 8 Buchstabe b wird zur Verbesserung der Bearbeitung und Gewährleistung des Korrespondenzprinzips bei Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs die Angabe der Identifikationsnummer des Ausgleichsberechtigten zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für den Sonderausgabenabzug beim Ausgleichspflichtigen. Das Korrespondenzprinzip gilt in materiell-rechtlicher Hinsicht jedoch auch bei den Versorgungsleistungen i. S. d. § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG (vgl. BFH-Urteil vom 10.01.2007, BFH/NV 2007, 718). Zur Sicherstellung einer übereinstimmenden Handhabung der Versorgungsleistungen beim Verpflichteten und Berechtigten sollten daher die Fälle von § 10 Absatz 1a Nummer 2 EStG ebenfalls an die Bedingung geknüpft werden, dass der Verpflichtete die Identifikationsnummer des Berechtigten angibt.

22. Zu Artikel 2 (§ 11 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 2 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob auf die Regelungen des § 11 Absatz 1 Satz 2 bzw. Absatz 2 Satz 2, die regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben abweichend vom Zu- oder Abfluss dem Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit zuordnen, soweit sie innerhalb kurzer Zeit vor Beginn oder nach Ende des Kalenderjahres zu- bzw. abgeflossen sind, verzichtet werden kann. Dies würde nicht zuletzt im Lichte der Digitalisierung, die auch das Besteuerungsverfahren erfasst, eine erhebliche Vereinfachung darstellen.

Begründung:

Um Zahlungen um den Jahreswechsel richtig zuordnen zu können, muss zunächst geklärt werden, ob es sich um wiederkehrende Zahlungen handelt, die dann anhand des Fälligkeits- sowie Zahlungsdatums abweichend von Zu- und Abflussprinzip im Hinblick auf eine Verschiebung in das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit geprüft werden müssen. Dies ist mit zusätzlichem Aufwand beim Steuerpflichtigen verbunden, da aufgrund der Erforderlichkeit externer Informationen eine vollautomatisierte Abwicklung nicht möglich ist.

Dass die Regelung in der Praxis immer wieder zu Problemen führt, zeigt nicht zuletzt die Vielzahl gerichtlicher Entscheidungen. Eine besondere Bedeutung kommt dabei der Rechtsprechung zu, dass auch Umsatzsteuervoranmeldungen zu den regelmäßig wiederkehrenden Zahlungen gehören, wodurch ein automatisierter Abgleich zwischen EÜR und den eingegangenen Zahlungen im Rahmen eines Risikomanagements konterkariert wird.

Unter Gerechtigkeitsgesichtspunkten ist eine Sonderregelung für regelmäßig wiederkehrende Einnahmen und Ausgaben nicht zwingend. Zufällige Verschiebungen zum Jahreswechsel werden allenfalls eng begrenzt innerhalb des 10-Tage-Zeitraums vermieden, wodurch sich das Zuordnungsproblem lediglich zeitlich verlagert. Darüber hinaus sind nur Dauerschuldverhältnisse betroffen, während mit den übrigen Zahlungsströmen Gewinne vorgezogen oder in die nächste Periode verschoben werden können.

23. Zu Artikel 2 Nummer 9a -neu- (§ 13 Absatz 6 Satz 1 EStG)
Nummer 11 Buchstabe a₀ -neu-
(§ 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 EStG)
Anlage 2 (Nummer 1 Buchstabe f zu § 43 EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 9 ist folgende Nummer 9a einzufügen:
- „9a. In § 13 Absatz 6 Satz 1 werden die Wörter „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ durch das Wort „Genossenschaft“ ersetzt.“
- b) Nummer 11 ist wie folgt zu ändern:
- aa) Im Einleitungssatz ist die Angabe „Absatz 2“ zu streichen.
- bb) Dem Buchstaben a ist folgender Buchstabe a₀ voranzustellen:
- „a₀ In Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 werden die Wörter "Erwerbs- und Genossenschaft" durch das Wort „Genossenschaft“ ersetzt.“
- c) In Anlage 2 Nummer 1 Buchstabe f zu § 43b sind die Wörter „Erwerbs- und Genossenschaft“ durch das Wort „Genossenschaft“ zu ersetzen.

Begründung:

In entsprechender Anwendung der Änderungen im Körperschaft- und im Gewerbesteuergesetz sind in den angeführten Vorschriften des Einkommensteuergesetzes die Wörter „Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft“ ebenfalls durch das Wort „Genossenschaft“ zu ersetzen.

24. Zu Artikel 2 Nummer 10 (§ 17 Absatz 2a EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in Artikel 2 Nummer 10 eine Regelung aufgenommen werden sollte, die eine wertgerechte Verteilung von Anschaffungskosten für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften vorsieht.

Begründung:

Die Erwägungen, die zu einer Einfügung der Regelung für im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen geführt haben, könnten spiegelbildlich auf im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen zu übertragen sein.

Zusätzlich erscheint eine Aufnahme einer korrespondierenden Regelung für im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen unumgänglich, um einer Umgehung der unter Artikel 2 Nummer 10 vorgesehenen Regelung durch eine Einlage der Beteiligung von einem Privatvermögen in ein Betriebsvermögen vorzubeugen.

25. Zu Artikel 2 Nummer 10,
Nummer 11 (§ 17 Absatz 6 Satz 7 und 8 - neu -
§ 20 Absatz 2 EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 10 ist wie folgt zu fassen:

„10. Dem § 17 Absatz 2 Satz 6 werden folgende Sätze angefügt:

„Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital der Gesellschaft, sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf seine gesamten Anteile einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen. Satz 7 ist bei Einzahlungen im Rahmen einer Kapitalerhöhung nur anwendbar, soweit die Einzahlungen den gemeinen Wert der erhaltenen Anteile übersteigen.““

b) Nummer 11 ist zu streichen.

Folgeänderung:

In Nummer 24 Buchstabe f ist in § 52 Absatz 25a Satz 2 zu streichen.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Mit § 17 Absatz 2a Satz 1 bis 4 EStG-E zielt die Bundesregierung darauf ab, der BFH-Entscheidung vom 11.07.2017, IX R 36/15, die rechtliche Grundlage zu entziehen. Ein solches „Nichtanwendungsgesetz“ ist problematisch und bei Annahme der hier zu Artikel 2 Nummer 11 vorgeschlagenen Änderungen unnötig. Zudem würde man mit den vom Bund vorgesehenen Maßnahmen ohne Not zu einem früheren Rechtszustand zurückkehren, der sich in langjähriger Praxis als rechtsunsicher und kaum administrierbar erwiesen hat.

Die in § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG-E vorgesehene Änderung ist hingegen erforderlich. Sie wird wegen des Sachzusammenhangs bei § 17 Absatz 2 EStG angefügt. Die Regelung ist aber lediglich gerechtfertigt, soweit Einzahlungen den gemeinen Wert der erhaltenen Anteile übersteigen. Bei der Bewertung sind unter anderem auch die in der Gesellschaft bereits vorhandenen stillen Reserven zu berücksichtigen.

Zu Buchstabe b:

Die beabsichtigten Anpassungen führen de facto zu einem Nichtanwendungsgesetz hinsichtlich der aktuellen BFH-Entscheidungen vom 12.01.2016 (IX R 48/14, IX R 49/14 und IX R 50/14) zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus Termingeschäften, vom 24.10.2017 (VIII R 13/15) zur steuerlichen Berücksichtigung insolvenzbedingter Forderungsausfälle, vom 12.06.2018 (VIII R 32/16) zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus der Veräußerung wertloser Aktien vom 20.11.2018 (VIII R 37/15) und zur steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten aus Knock-Out-Zertifikaten. Darüber hinaus werden mit der geplanten Änderung auch weitere, bisher in den Anwendungsbereich der Abgeltungsteuer fallende Vorgänge zukünftig von einer steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen (z. B. Verkauf notleidender Forderungen). Die Änderungen sind steuersystematisch nicht gerechtfertigt und stoßen zudem auf verfassungsrechtliche Bedenken.

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer im Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, S. 1912) sollte eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden (BT-Drucksache 16/4841, S. 33, 55 ff.). Dafür wurde die traditionelle quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene für Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgegeben.

Die nunmehr beabsichtigten Änderungen bewirken im Ergebnis, dass Verluste aus dem Kapitalstamm weitestgehend der einkommensteuerlich irrelevanten Privatsphäre zugerechnet werden. Dies gilt insbesondere für den Fall, dass aus dem Kapitalstamm, ein Totalverlust resultiert. Derartige Totalverluste entstehen regelmäßig in Insolvenzfällen, in denen der Schuldner nicht mehr in der Lage ist, seine Verbindlichkeiten (vollumfänglich) zu bedienen (z. B. Gesellschafterdarlehen, Insolvenz des Emittenten von Zertifikaten).

Anders als der Gesetzentwurf suggeriert, sind von derartigen Verlusten nicht nur hoch spekulative Anlagen betroffen, sondern insbesondere auch klassische Kapitalanlagen, wie beispielsweise Finanzierungsdarlehen. Verfassungsrechtlich bedenklich ist in diesem Zusammenhang der Umstand, dass sämtliche realisierten Wertzuwächse bei Kapitalanlagen auch weiterhin der Besteuerung unterworfen werden, während Verluste nur noch bis zu einem gewissen Grad steuerlich berücksichtigt werden sollen. Sobald der Kapitalstamm wertlos geworden ist, soll eine steuerliche Berücksichtigung in Zukunft ausgeschlossen sein.

Verfassungsrechtlich problematisch erscheint auch der geplante zeitliche Anwendungsbereich von § 20 Absatz 2 Satz 3 EStG-E, da auch die Veräußerung solcher Kapitalanlagen, die bereits vor dem 01.01.2020 wertlos geworden sind, zukünftig steuerlich unbeachtlich bleiben soll. Insbesondere aufgrund der jüngst im BStBl veröffentlichten BFH-Entscheidung vom 12.06.2018, VIII R 32/16 (BStBl II 2019, 221), und dem begleitenden BMF-Schreiben vom 10.05.2019 (BStBl I 2019, 464) dürfte für Kapitalanleger ein verfassungsrechtlich schützenswertes Vertrauen darin entstanden sein, dass Verluste aus der Veräußerung nahezu wertloser Kapitalanlagen steuerlich berücksichtigt werden.

Dem Argument der fiskalischen Risiken, die beim Handel mit hoch spekulativen Anlagen entstehen, ist entgegen zu halten, dass Verluste im Bereich der Abgeltungsteuer nach § 20 Absatz 6 EStG einem besonderen Verlustverrechnungskreis unterliegen und somit nur mit anderen positiven Kapitalerträgen verrechnet werden können. Wollte man die Verlustverrechnungsmöglichkeiten bei Verlusten aus hochriskanten Kapitalanlagen weiter einschränken, würde es sich anbieten – ähnlich wie bei Verlusten aus der Veräußerung von Aktien – einen weiteren Verlustverrechnungskreis, beispielsweise für Verluste aus Termingeschäften vorzusehen. Eine vergleichbare Regelung existiert bereits mit § 15 Absatz 4 Satz 3 ff EStG im betrieblichen Bereich.

Hinsichtlich der Termingeschäfte wird mit dem Gesetzentwurf des Bundes im Übrigen nicht das laut Gesetzesbegründung angestrebte Ziel erreicht. Die Veräußerung von Kapitalanlagen im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG soll unter bestimmten Voraussetzungen zukünftig generell steuerlich unberücksichtigt bleiben (§ 20 Absatz 2 Satz 3 EStG-E). Vergleichbare (spekulative) Verluste, die auch bei Termingeschäften entstehen können, wären von der geplanten Neuregelung jedoch nicht erfasst, da Termingeschäfte ausschließlich in § 20 Absatz 2 EStG geregelt werden und keine Kapitalanlagen im Sinne des § 20 Absatz 1 EStG darstellen. Beispielsweise wären sowohl die Glattstellung von Optionsgeschäften als auch die Veräußerung von wertlosen Optionsscheinen

durch den neu gefassten § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a Satz 2 EStG-E nicht erfasst, sodass entsprechende Verluste entgegen der in der Gesetzesbegründung suggerierten Intention des Gesetzgebers weiterhin steuerlich zu berücksichtigen wären.

Die beabsichtigte Änderung bei der steuerlichen Berücksichtigung von Termingeschäften würde nach der jetzigen Formulierung zudem zu steuerlich nicht gerechtfertigten Ausfällen führen. Nach dem Gesetzentwurf sollen nur noch Erträge aus der Beendigung von Termingeschäften steuerlich berücksichtigt werden. Somit blieben laufende Erträge, beispielsweise aus SWAP-Geschäften steuerlich vollkommen unberücksichtigt. Bei SWAP-Geschäften erfolgen i. d. R. laufend (z. B. monatlich) Ausgleichszahlungen, die bisher unter § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG zu subsumieren sind. Nach dem Gesetzesentwurf blieben solche Zahlungen zukünftig unberücksichtigt, da die SWAP-Geschäfte durch die laufenden Ausgleichszahlungen regelmäßig (noch) nicht als beendet gelten.

26. Zu Artikel 2 Nummer 11a - neu - (§ 21 Absatz 2 Satz 1, 2 und Satz 3 - neu - EStG)

In Artikel 2 ist nach Nummer 11 folgende Nummer 11a einzufügen:

„11a. § 21 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 wird die Angabe „66 Prozent“ durch die Angabe „50 Prozent“ ersetzt.
- b) In Satz 2 wird die Angabe „66 Prozent“ durch die Angabe „50 Prozent“ ersetzt.“
- c) Folgender Satz wird angefügt
„Erfolgt die Vermietung durch einen Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses, findet Satz 1 keine Anwendung und die Wohnraumvermietung gilt als entgeltlich.““

Begründung:

Zu Buchstabe a und b:

Nach den Ergebnissen der Vermieterbefragung 2018 von Haus und Grund laufen 23,9 Prozent der erfassten Mietverhältnisse seit mehr als zehn Jahren ohne eine Mieterhöhung. Der starke Anstieg der Mieten im vergangenen Jahrzehnt führt zwangsweise auch zu einer größeren Streuung bei den Mieten. Mehr und mehr Vermieter, die ihre Mieterhöhungspotenziale nicht ausschöpfen, laufen dadurch Gefahr, die bestehende Entgeltlichkeitsgrenze von 66 Prozent zu unterschreiten. Folge hiervon ist, dass Werbungskosten nur noch anteilig abgezogen werden können, was von den Betroffenen vielfach als

ungerecht empfunden wird. Wer dies vermeiden will, ist daher gezwungen, den Mietzins regelmäßig anzupassen. Um preisgünstigen Wohnraum zu erhalten, sollten daher die Spielräume der Vermieter zum (teilweisen) Verzicht auf Mieterhöhungen erweitert werden, ohne dass sie negative steuerliche Konsequenzen zu fürchten haben. Vor diesem Hintergrund wird die Entgeltlichkeitsgrenze von 66 Prozent auf 50 Prozent abgesenkt. Entsprechend den Flexibilisierungen bei verbilligten Wohnraumüberlassungen an Arbeitnehmer gilt die abgesenkte Entgeltlichkeitsgrenze ab dem Veranlagungszeitraum 2020.

Zu Buchstabe c:

In den vergangenen Jahren ist insbesondere in vielen Groß- und Universitätsstädten eine steigende Wohnraumknappheit zu registrieren. Die zunehmende Anspannung der Wohnungsmärkte führt dazu, dass u. a. Auszubildende teilweise keinen bezahlbaren Wohnraum finden können. Diese Städte verlieren hierdurch für Auszubildende an Attraktivität, weshalb Ausbildungsplätze teilweise unbesetzt bleiben. Arbeitgeber versuchen zunehmend, diesem Trend entgegenzusteuern, indem die Auszubildenden mit einer verbilligten Überlassung von Wohnraum unterstützt werden.

§ 21 Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes kann eine Kürzung des Werbungskostenabzugs auslösen, wenn ein Arbeitgeber, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, z. B. einem eigenen Auszubildenden eine Wohnung unentgeltlich oder deutlich verbilligt überlässt. Arbeitgeber, die Gewinneinkünfte erzielen, sind davon nicht betroffen. Eine verbilligte Wohnraumüberlassung führt nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 1999, IV R 49/97; BStBl. II 1999, 652) in diesen Fällen nicht zu einer Kürzung der Betriebsausgaben.

Damit auch Arbeitgeber, die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen, im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses eine Wohnung ohne steuerliche Nachteile verbilligt überlassen können, ist die bisherige Ungleichbehandlung zu Arbeitgebern mit Gewinneinkünften zu beseitigen. Es sind nur Vermietungen an eigene Auszubildende begünstigt, so dass die Hauptanwendungsfälle des § 21 Absatz 2 unberührt bleiben. Mit der neuen Regelung kann das Angebot an bezahlbarem Wohnraum und gleichzeitig die soziale Fürsorge des Arbeitgebers unterstützt werden. Der Begriff des Ausbildungsdienstverhältnisses umfasst u. a. Berufsausbildungsverhältnisse gemäß § 1 Absatz 3, §§ 4 bis 52 des Berufsbildungsgesetzes und duale Studiengänge im Rahmen eines Dienstverhältnisses.

27. Zu Artikel 2 (§ 21 Absatz 2 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 21 Absatz 2 Einkommensteuergesetz eine Regelung aufgenommen werden kann, die den spekulativen Leerstand von vermietbarem Wohnraum eindämmt.

Begründung:

Trotz der angespannten Wohnungsmärkte stehen Wohnungen leer.

Der sogenannte spekulative Leerstand von Wohnungen zeigt sich vor allem in Großstädten und Ballungsräumen, in denen Wohnungen ohnehin schon knapp und somit teuer sind. Aufgrund der steigenden Mietpreise in deutschen Ballungsgebieten und den Preisentwicklungen beim Kauf von Wohnungseigentum lassen Vermieter ihre Wohnungen einige Zeit leer stehen. Die Neuvermietung nach dem Leerstand oder der Verkauf von leerstehendem Wohneigentum lassen eine höhere Rendite erwarten als eine dauerhafte Vermietung.

Gleichzeitig machen Vermieter, die eine Wohnung einen längeren Zeitraum leer stehen lassen, ihre Unterhaltskosten für die Wohnung als vorgezogene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend und mindern so ihre Steuern. Eine Regelung, die den Abzug von Werbungskosten nur bei (erneuter) Vermietung in einem bestimmten zeitlichen Zusammenhang zulässt, soll die Vermieter veranlassen, eine zeitnahe Vermietung anzustreben und so den Leerstand von Wohnraum zu vermeiden. Der potentielle Verlust des Werbungskostenabzugs soll die Vermieter also zu einer zeitnahen Weitervermietung anhalten.

Der Bundesfinanzhof räumt dem Steuerpflichtigen in ständiger Rechtsprechung nach einer dauerhaften Vermietung einen zwei- bis dreijährigen Zeitraum ein, um erneut zu vermieten, ohne dass die Vermietungsabsicht entfällt (Urteil des BFH vom 11.12.2012 - IX R 14/12, BStBl II 2013 S. 279). Trägt der Steuerpflichtige vor, dass er die Vermietung beabsichtigt, erkennen die Finanzämter die geltend gemachten Werbungskosten deshalb zunächst vorläufig an. Während des o.g. Zwei- bzw. Drei-Jahres-Zeitraums wird dann in der Regel um geeignete Nachweise für das Vorliegen der Vermietungsabsicht gebeten. Bemüht sich der Steuerpflichtige in dieser Zeit um eine Vermietung (etwa durch Inserate in der Presse, Angebot auf Internetplattformen etc.), hat das Finanzamt nach der bestehenden Rechtslage die geltend gemachten Werbungskosten anzuerkennen. Dieser von der Rechtsprechung vorgegebene Zeitraum von zwei bis drei Jahren kann als zu lang empfunden werden. Dem kann allein mit einer Gesetzesänderung entgegen gewirkt werden. Es ist daher zu prüfen, ob in § 21 Absatz 2 Einkommensteuergesetz eine Regelung aufgenommen werden kann, die den Abzug von Werbungskosten nur zulässt, wenn die (Weiter-) Vermietung deutlich zeitnäher erfolgt, als dies die geltenden Rechtsprechungsgrundsätze erfordern.

28. Zu Artikel 2 (§ 32 d Absatz 2 Nummer 1 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Regelungsinhalt des § 32d Absatz 2 Nummer 1 an die aktuelle BFH-Rechtsprechung und im Hinblick auf aktuell bekannt gewordene Gestaltungsmodelle angepasst werden sollte.

Begründung:

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung werden Verluste aus Gesellschafterdarlehen, die nach dem 27.09.2017 gewährt werden, ausschließlich durch § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG und insbesondere nicht mehr über § 17 EStG erfasst, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Privatvermögen gehalten wird (vgl. BFH-Urteile vom 11.07.2017 – IX R 36/15, vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, vom 06.12.2017 – IX R 7/17 und vom 20.07.2018 – IX R 5/15 sowie das BMF-Schreiben vom 05.04.2019 – BStBl I 2019, 257). Mögliche Verluste aus den Gesellschafterdarlehen unterliegen damit dem Regime der Abgeltungsteuer.

Bisher unterlagen derartige Verluste über § 17 EStG dem sog. Teileinkünfteverfahren (Ansatz nur zu 60 Prozent), wodurch sich unter Berücksichtigung des tariflichen Grenzsteuersatzes eine Steuerwirkung i. H. v. 25,2 Prozent (= 42 Prozent von 60 Prozent von 100) ergab. Im Regime der Abgeltungsteuer greift das Teileinkünfteverfahren nicht mehr mit der Folge, dass die Steuerwirkung entsprechender Verluste grundsätzlich bei 25 Prozent liegt (Abgeltungsteuersatz).

Eine Ausnahme besteht aktuell für solche Gesellschafter, die zu mindestens 10 Prozent an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind. Hier können entstandene Verluste derzeit uneingeschränkt mit anderen tariflich versteuerten Einkunftsarten – ohne Anwendung des Teileinkünfteverfahrens – verrechnet werden. Die Steuerwirkung liegt demnach bei bis zu 42 Prozent (Spitzensteuersatz) bzw. 45 Prozent (Reichensteuersatz).

Es sollte daher geprüft werden, inwieweit die Steuerwirkung bei Verlusten aus Gesellschafterdarlehen auf das bisherige Maß beschränkt werden könnte. Ein möglicher Ansatzpunkt könnte dabei sein, dass die entstandenen Verluste zukünftig nur noch nach Maßgabe des § 20 Absatz 6 EStG mit anderen positiven Kapitalerträgen verrechnet werden könnten. Auch könnte man Erträge i. S.d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG generell aus dem Anwendungsbereich des § 32d Absatz 2 Nummer 1 EStG herausnehmen.

Mit einer Einschränkung der Steuerwirkung bei den Erträgen i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG könnte auch in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungen begegnet werden. Die Ausnahmeregelung des § 32d Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 EStG wird derzeit vermehrt dazu genutzt, künstlich erzeugte Verluste i. S. d. § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG in voller Höhe mit tariflich versteuerten Einkünften zu verrechnen. Den Verlusten liegen meist korrespondierende positive Kapitalerträge zu Grunde, die jedoch nicht unter die Ausnahmeregelung des § 32d Absatz 2 EStG fallen, sondern dem günstigen Abgeltungsteuertarif unterliegen.

29. Zu Artikel 2 Nummer 12a - neu -

Nummer 24 Buchstabe g₁ - neu -

(§ 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b Satz 1,

§ 52 Absatz 33a Satz 0₁ und 0₂ - neu - EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 12 ist folgende Nummer 12a einzufügen:

„12a. In § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b Satz 1 wird der Punkt am Ende durch ein Komma ersetzt und die Wörter „soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Absatz 9 Satz 1 zweiter Halbsatz keine Anwendung findet.“ angefügt.“

b) Nach Nummer 24 Buchstabe g ist folgender Buchstabe g₁ einzufügen:

„g₁) Dem Absatz 33a werden folgende Sätze vorangestellt:

„§ 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist auf Kapitalerträge anzuwenden, deren rechtliche Grundlage nach dem 31.12.2019 begründet wurde. Auf Kapitalerträge, deren rechtliche Grundlage vor dem 01.01.2020 begründet wurde, ist § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b ab dem Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Nach Ergehen der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Eigenkapital ersetzenden Darlehen (Urteil vom 11. Juli 2017 – IX R 36/15) sind Veräußerungsverluste von Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft grundsätzlich im Rahmen des § 20 Absatz 2 Nummer 7 EStG zu berücksichtigen.

Sofern die Beteiligung über 10 Prozent beträgt, würden nach bisheriger Rechtslage sowohl die laufenden Einkünfte als auch der Überschuss bzw. Verlust aus der Veräußerung der Darlehensforderung durch die Regelung des § 32d Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe b dem Regime der Abgeltungsteuer entzogen und der tariflichen Besteuerung nach § 32a unterworfen. Der jüngeren Rechtsprechung zufolge würde dies – entgegen der bisherigen Verwaltungsauffassung – auch für den vollständigen Forderungsausfall gelten.

Die Regelungen in § 32d Absatz 2 dienen dazu, die Ausnutzung von Steuersatzspreizungen zu verhindern. Wesentlicher Regelungsgehalt ist, dass Einkünfte des Gläubigers von Kapitalerträgen dann nicht dem Abgeltungsteuertarif unterliegen sollen, wenn die betreffenden Zahlungen auf Seiten des Schuldners der Kapitalerträge Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, die zur Minderung von Einkünften führen, die der tariflichen Besteuerung unterliegen.

Die bisherige Regelung des § 32d Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe b setzt diese Intention jedoch nicht zielgenau um. Zwar werden laufende Kapitalerträge des Gesellschafters, die bei der Gesellschaft als Zinszahlungen zu Betriebsausgaben führen, zutreffender Weise der tariflichen Besteuerung nach § 32a zugeführt. Hinsichtlich der Verluste oder Gewinne aus der Veräußerung einer Darlehensforderung des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft ist der Ausschluss des Abgeltungsteuertarifs insoweit nicht gerechtfertigt, als den betreffenden Einkünften des Gesellschafters auf Seiten der Gesellschaft keine Betriebsausgaben gegenüberstehen.

Durch die oben dargestellte Neuregelung wird sichergestellt, dass nur solche Einkünfte des Gesellschafters aus einer Forderung gegenüber der Gesellschaft nach § 32a tariflich besteuert werden, die auf Seiten der Gesellschaft Betriebsausgaben darstellen.

Eine vergleichbare Regelung befindet sich bereits in § 32d Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a.

Zu Buchstabe b:

Die Neuregelung kann im Vergleich zur bisherigen Rechtslage in Teilbereichen zu Nachteilen führen, wenn Verluste des Gesellschafters, denen keine Betriebsausgaben auf Seiten der Gesellschaft gegenüberstehen, der tariflichen Besteuerung nach § 32a EStG entzogen werden und stattdessen dem Regime der Abgeltungsteuer unterworfen werden. Damit einhergehend sind Verluste gemäß § 20 Absatz 6 nur begrenzt ausgleichsfähig.

Daher ist die Anwendung der Neuregelung auf Kapitaleinkünfte, deren Rechtsgrundlage vor dem 1. Januar .2020 begründet wurde, einzuschränken. Zunächst ist für diese Kapitaleinkünfte weiterhin die bisherige Rechtslage anzuwenden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2023 wird auch für diese Kapitalerträge pauschalierend unterstellt, dass der Anlass für ihre Entstehung erst nach dem 31. Dezember .2019 eingetreten ist. Das gilt insbesondere für Verluste aus der Veräußerung oder dem Untergang von Darlehensforderung des Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft. Sofern der Verlust sich erst im Veranlagungszeitraum 2023 oder in späteren Veranlagungszeiträumen ergibt, wird pauschalierend davon ausgegangen, dass die Wertminderung auf Ereignissen beruht, die nach dem 31. Dezember 2019 in Erscheinung getreten sind.

30. Zu Artikel 2 Nummer 15 a - neu - (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 - neu -
EStG)

In Artikel 2 ist nach Nummer 15 folgende Nummer 15a einzufügen:

„15a. In § 40 Absatz 2 Satz 1 wird in Nummer 6 der Punkt durch ein Komma ersetzt und folgende Nummer 7 angefügt:

„7. dem Arbeitnehmer Sachbezüge für eine zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung zuwendet und das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt weniger als zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt.““

Begründung:

Wird die Nichtaufgriffsgrenze des neuen § 8 Absatz 2 Satz 12 (vgl. Artikel 2 Nummer 6 des Gesetzentwurfes) überschritten, unterliegt der geldwerte Vorteil aus einer verbilligten Wohnraumüberlassung sowohl der Besteuerung wie auch der Sozialversicherung. Dies führt zu unverhältnismäßigen Belastungssprüngen. In diesen Fällen wird dem Arbeitgeber die Möglichkeit einer Pauschalversteuerung des geldwerten Vorteils eröffnet. Im geltenden Recht können bereits bestimmte Lohnbestandteile wie zum Beispiel die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe arbeitstägliches Mahlzeiten pauschal mit 25 Prozent der Lohnsteuer unterworfen werden, die dann vom Arbeitgeber getragen wird. Die Erweiterung dieses Katalogs auf Mietvorteile setzt Anreize für Arbeitgeber, ihren Arbeitnehmern bezahlbare Wohnungen zur Verfügung zu stellen, ohne dass sich deren Nettolohn verringert. Um zu verhindern, dass Luxuswohnungen begünstigt werden, gilt auch hier der Ausschluss von Wohnungen mit einem ortsüblichen Mietwert von mehr als 25 Euro pro m².

31. Zu Artikel 2 allgemein

- a) Die Gewährleistung einer bedarfsgerechten Wohnraumversorgung gehört zu den zentralen sozialpolitischen Herausforderungen heute und in den kommenden Jahren. Gerade in den wirtschaftsstarken Regionen Deutschlands ist bezahlbarer Wohnraum vielerorts Mangelware, da infolge einer unzureichenden Bautätigkeit die Mietpreise drastisch angestiegen sind. So haben sich in Berlin die Angebotsmieten innerhalb der letzten zehn Jahre mehr als verdoppelt. In München, wo Wohnraum nach wie vor am teuersten ist, belief sich der Anstieg im gleichen Zeitraum auf gut 60 Prozent.
- b) Der Bundesrat begrüßt daher das im September vergangenen Jahres anlässlich des Wohnungsgipfels beschlossene Maßnahmenpaket, durch das bis zum Jahr 2021 1,5 Millionen zusätzliche Wohnungen entstehen sollen. Allerdings gibt es bereits Hinweise, dass dieses Ziel nicht erreicht werden könnte. Nach Angaben des Zentralverbandes des deutschen Baugewerbes wurden im Jahr 2018 lediglich rund 300.000 Wohnungen fertiggestellt. Vor allem in den Großstädten verhindert der Mangel an bebaubaren Flächen, dass mehr Wohnungen entstehen können.

32. Zu Artikel 2 Nummer 19 (§ 44 Absatz 1 Satz 4 EStG)

Der Bundesrat begrüßt die Schaffung eines Kapitalertragsteuertatbestandes für das sog. Crowdfunding und bittet im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen:

- a) Ob die geplante Regelung zur auszahlenden Stelle in § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe c EStG nicht zutreffend in einer neuen Nummer 2a des § 44 Absatz 1 Satz 4 EStG erfolgen müsste. Denn § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 EStG erfasst die Fälle des neuen § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c EStG nicht. Folgende Formulierung für eine solche Nummer 2a in § 44 Absatz 21 Satz 4 EStG wird vorgeschlagen:

- „2a. In den Fällen des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c der inländische Betreiber oder die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c Satz 2, der die Kapitalerträge an den Gläubiger auszahlt oder gutschreibt, sofern sich für diese Kapitalerträge kein zum Steuerabzug Verpflichteter nach der Nummer 1 ergibt;“.“
- b) Ob die Steuerabzugsverpflichtung auf Betreiber solcher Internet-Dienstleistungsplattformen ausgeweitet werden sollte, die die Kapitalerträge für den Gläubiger ausweisen oder eine Übersicht über die Kapitalerträge anderweitig zur Verfügung stellen, sofern sich für diese Kapitalerträge sonst kein zum Steuerabzug Verpflichteter ergibt.
- c) Ob einem möglichen Ausweichen der Betreiber der Internet-Dienstleistungsplattformen ins Ausland dadurch entgegengewirkt werden könnte, dass in die Abwicklung der Zins- und Tilgungszahlungen eingebundene inländische Kredit- und Finanzdienstleistungsinstitute zum Steuerabzug verpflichtet werden, sofern sich mangels inländischem Betreiber bzw. inländischer Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform sonst kein zum Steuerabzug Verpflichteter ergibt.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

§ 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 EStG gilt für Kapitalerträge im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 bis 7 Buchstabe a EStG. Der Kapitalertragsteueratbestand für das sog. Crowdfunding soll in § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c EStG-Entwurf geregelt werden. Das Anfügen des Buchstaben c in der Nummer 1 des § 44 Absatz 1 Satz 4 EStG würde daher ins Leere gehen.

Zu Buchstabe b:

Die im Gesetzentwurf formulierte Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtung gilt nur für inländische Betreiber und eine inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform, welche die Kapitalerträge an den Gläubiger auszahlen oder gutschreiben. Häufig bedienen sich die Internet-Dienstleistungsplattformen beim Crowdfunding für die Zahlungsabwicklung eines Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstituts. Die Internet-Dienstleistungsplattform nimmt in der Folge keine Auszahlungen oder

Gutschriften vor. In diesen Fällen wäre weder die Internet-Dienstleistungsplattform noch das eingeschaltete Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut zum Steuerabzug verpflichtet. Es ist daher zu prüfen, ob zum Steuerabzug nicht *„der inländische Betreiber oder die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c Satz 2 EStG, der die Kapitalerträge für den Gläubiger ausweist oder eine Übersicht über die Kapitalerträge anderweitig zur Verfügung stellt, sofern sich für diese Kapitalerträge kein zum Steuerabzug Verpflichteter nach den Buchstaben a oder b ergibt“*,

verpflichtet werden sollte.

Zu Buchstabe c:

Die geplante Steuerabzugsverpflichtung könnte Betreiber inländischer Internet-Dienstleistungsplattformen dazu veranlassen, ins Ausland auszuweichen. Um den Steuerabzug auch in diesen Fällen sicherzustellen, könnten in die Zahlungsabwicklung eingebundene inländische Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitute zum Steuerabzug verpflichtet werden, sofern sich sonst kein zum Steuerabzug Verpflichteter ergibt.

33. Zu Artikel 3 Nummer 2 (§ 62 Absatz 2 EStG),

Artikel 30 (§ 1 Absatz 3 BKGG),

Artikel 32 (§ 1 Absatz 7 BEEG) und

Artikel 34 (§ 1 Absatz 2a UhVorschG)

Der Bundesrat begrüßt, dass die Bundesregierung die Voraussetzungen für den Bezug von Familienleistungen durch nicht freizügigkeitsberechtigte ausländische Staatsangehörige in den Artikeln 3 Nummer 2, 30, 32 und 34 des vorliegenden Gesetzentwurfs neu regeln möchte. Die bisherigen Regelungen sind in Teilen unanwendbar geworden, so dass es einer Überarbeitung dringend bedarf.

Die Überarbeitungsbedürftigkeit ergibt sich nicht zuletzt aus dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. Juli 2012, 1 BvL 2/10, BVerfGE 132, 72. Mit dieser Entscheidung hatte das Bundesverfassungsgericht § 1 Absatz 7 Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz insoweit für nichtig erklärt, als diese Vorschrift ausländische Staatsangehörige, denen ein Aufenthaltstitel nach § 23 Absatz 1 Aufenthaltsgesetz (AufenthG) wegen eines Krieges in ihrem Heimatland oder nach den §§ 23a, 24, 25 Absatz 3 bis 5 AufenthG erteilt worden ist, und die weder erwerbstätig noch in Elternzeit sind noch Geldleistungen nach dem Dritten Buch Sozialgesetzbuch beziehen, vom Elterngeldanspruch ausschließt. Das Bundesverfassungsgericht begründete seine Auffassung damit, dass der Gesetzgeber den Elterngeldbezug

zulässigerweise auf diejenigen Eltern beschränken wollte, die voraussichtlich dauerhaft in Deutschland bleiben können, dass das Fehlen der drei genannten Anspruchsvoraussetzungen aber nicht den Schluss auf eine fehlende Bleibeperspektive zulässt. Damit verstoße die Regelung gegen den Gleichheitssatz. Zudem liege ein Verstoß gegen das Verbot der Benachteiligung wegen des Geschlechts (Artikel 3 Absatz 3 Satz 1 Grundgesetz) vor, da Frauen die genannten Voraussetzungen schwerer erfüllen könnten als Männer.

Auch der nun vorliegende Gesetzentwurf verfolgt ausdrücklich das Ziel, den Bezug von Familienleistungen auf Personen zu beschränken, die sich aller Voraussicht nach dauerhaft in Deutschland aufhalten. Vor diesem Hintergrund erscheint es unverständlich, dass der vorgelegte Gesetzentwurf wiederum auf die drei Kriterien zurückgreift, die das Bundesverfassungsgericht mit sehr klaren Worten als ungeeignet bezeichnet hat. Es ist davon auszugehen, dass auch die neue Regelung einer Überprüfung durch das Bundesverfassungsgericht nicht Stand halten würde.

Eine verfassungsrechtlich einwandfreie und verlässliche Regelung liegt im Interesse aller Beteiligten. Der Bundesrat fordert deshalb, die genannten Artikel im weiteren Gesetzgebungsverfahren so zu überarbeiten, dass den Anforderungen des Bundesverfassungsgerichts aus dem oben zitierten Beschluss Rechnung getragen wird.

34. Zu § 56 EStDV

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob § 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung um eine Regelung ergänzt wird, nach der auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung zumindest dann verzichtet werden kann, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Vorsorgeaufwendungen und den Freibetrag nach § 33b des Einkommensteuergesetzes (Behinderten-Pauschbetrag), den Grundfreibetrag nicht übersteigt.

Begründung:

In „Nichtarbeitnehmer-Fällen“ ergibt sich eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte den Grundfreibetrag übersteigt (§ 56 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).

Damit bleiben Abzugstatbestände, insbesondere Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen, und Steuerermäßigungen, insbesondere nach § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG), für die Frage, ob eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist, unberücksichtigt.

Vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion über Vereinfachungen bei der Abgabe von Einkommensteuererklärungen durch Bezieher von Alterseinkünften sollte geprüft werden, ob auf die Abgabe einer Einkommensteuererklärung zumindest dann verzichtet werden kann, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um die Vorsorgeaufwendungen und den Freibetrag nach § 33b EStG, den Grundfreibetrag nicht übersteigt.

Damit wird vermieden, dass Einkommensteuererklärungen abgegeben werden müssen, obwohl offenkundig ist, dass eine Einkommensteuerschuld nicht entsteht.

35. Zu Artikel 4a - neu - (§ 50 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2
§ 84 Absatz 2c EStDV)

Nach Artikel 4 ist folgender Artikel 4a einzufügen:

„Artikel 4a

Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, ist wie folgt zu ändern:

1. In § 50 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 ist die Angabe „200 Euro“ durch die Angabe „300 Euro“ zu ersetzen.“
2. In § 84 Absatz 2c wird die Angabe „2017“ durch die Angabe „2020“ und die Angabe „2016“ durch die Angabe „2019“ ersetzt.

Folgeänderung

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „ Artikel 4 weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes“ die Angabe „Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung“ einzufügen.

Begründung:

Spenden und Mitgliedsbeiträge zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können als Sonderausgaben im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug gebracht werden und hierdurch die Steuerlast mindern.

Für kleinere Zuwendungen gibt es bereits die Möglichkeit eines vereinfachten Nachweises. Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt bei betragsmäßig geringen Zuwendungen der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes mit dem Empfängerbeleg. Der Betrag, bis zu dem ein vereinfachter Zuwendungsnachweis möglich ist, beläuft sich seit dem Veranlagungszeitraum 2007 auf 200 Euro. Eine Anhebung der

Grenze für den vereinfachten Spendennachweis auf 300 Euro würde Spender, gemeinnützige Organisationen und Steuerverwaltung gleichermaßen von Bürokratieaufwand entlasten. Außerdem wird mit dieser Maßnahme beim Spender ein Anreiz gesetzt, eine höhere Spende zu leisten als bisher.

36. Artikel 4a - neu - (§ 56 Absatz 1 Satz 2 EStDV)

Nach Artikel 4 ist folgender Artikel 4a einzufügen:

„Artikel 4a**Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung**

§ 56 Absatz 1 Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes zum Ausschluss verfassungsfeindlicher Parteien von der Parteienfinanzierung vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„Eine Steuererklärung ist außerdem abzugeben,

- a) wenn zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein verbleibender Verlustabzug festgestellt worden ist,
- b) wenn im Veranlagungszeitraum steuerpflichtige Kapitalerträge erzielt wurden, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 4 Weitere Änderung der Einkommensteuergesetzes“ die Angabe

„Artikel 4a Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung“ einzufügen.

Begründung:

Die Neuregelung ergänzt die vorgesehene Änderung zu § 32d Absatz 3 Satz 3 EStG (siehe Artikel 1 Nummer 12), wonach in Fällen, in denen steuerpflichtige Kapitalerträge erzielt wurden, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, auch bei Arbeitnehmern zu einer Pflichtveranlagung führen.

§ 56 Satz 2 Buchstabe a EStDV entspricht dem bisherigen Wortlaut des § 56 Satz 2 EStDV.

§ 56 Satz 2 Buchstabe b EStDV regelt, dass in Fällen, in denen im Veranlagungszeitraum steuerpflichtige Kapitalerträge erzielt wurden, die nicht der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Einkommensteuererklärung abzugeben ist. Die Regelung ergänzt den neuen § 32d Absatz 3 Satz 3 EStG, wonach in diesen Fällen auch bei Arbeitnehmern eine Pflichtveranlagung durchzuführen ist.

37. Zu Artikel 4b - neu - (§ 4 Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 LStDV)

Nach dem neuen Artikel 4a ist folgender Artikel 4b einzufügen:

„Artikel 4b

Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung

In § 4 Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung vom 10. Oktober 1989 (BGBl. I S. 1848), die zuletzt geändert durch Artikel 4 des Gesetzes vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) geändert worden ist, wird die Angabe „§ 3 Nr. 45“ durch die Angabe „§ 3 Nr. 37, 45 und 46“ ersetzt.“

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 4a Weitere Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung“ die Angabe

„Artikel 4b Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung“ einzufügen.

Begründung:

Zu Artikel 4a (Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung)

Auf Grundlage des § 41 Absatz 1 Satz 7 Einkommensteuergesetz lässt es § 4 Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung zu, dass bestimmte steuerfreie Bezüge (z. B. Vorteile im Sinne des § 3 Nummer 45 EStG) nicht im Lohnkonto aufgezeichnet werden müssen.

Nach dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr vom 7. November 2016 (BGBl. I S. 2498) bleiben Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb nach § 3 Nummer 46 EStG steuerfrei. Diesbezüglich hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 14. Dezember 2016, Bundessteuerblatt Teil I S. 1446, in Rdnr. 30 den Verzicht auf Aufzeichnungen im Lohnkonto zugelassen. Im Hinblick auf die nunmehr vorgesehene Verlängerung der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 46 EStG wird dieser Aufzeichnungsverzicht in die Rechtsverordnung übernommen.

Zudem wird klargestellt, dass auch für die Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 37 EStG keine Aufzeichnungen im Lohnkonto erforderlich sind, zumal die nach § 3 Nummer 37 EStG steuerfreien Vorteile gemäß § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 7 EStG nicht auf die Entfernungspauschale anzurechnen und daher vom Arbeitgeber auch nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben sind.

38. Zu Artikel 5 (§ 8b Absatz 1 Satz 4 KStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob § 8b Absatz 1 Satz 4 Körperschaftsteuergesetz auf eine periodenübergreifende Betrachtung ausgeweitet werden kann.

Begründung:

Die Regelung des § 8b Absatz 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) lässt bestimmte Bezüge aus einer Beteiligung an einer Körperschaft bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, wenn der Anteilseigner selbst eine Körperschaft ist. Durch diese Steuerfreistellung von Ausschüttungen soll eine Kumulierung der Steuerbelastung bei der Durchschüttung einer Dividende über eine Beteiligungskette von mehreren Kapitalgesellschaften vermieden werden.

§ 8b Absatz 1 Satz 2 KStG macht die Steuerbefreiung des Satzes 1 davon abhängig, dass diese Bezüge das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben dürfen.

Dabei wird nur darauf abgestellt, ob die Leistung bei der leistenden Körperschaft als Betriebsausgabe abgezogen wurde. Nicht erfasst wird dagegen der Fall, dass ein Abzug als Betriebsausgabe bei einer der leistenden Körperschaft nahestehenden Person möglich ist.

Rechtsfolge ist, dass die Zahlung bei der empfangenden Körperschaft (Gesellschafter) nicht mehr nach Satz 1 steuerbefreit ist, sondern steuerpflichtig wird.

§ 8b Absatz 1 Satz 4 KStG stellt eine Rückausnahme von der Steuerpflicht im Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung an eine nahe stehende Person in einem Dreiecksverhältnis dar. Bei dieser Konstellation wird bei der leistenden Körperschaft das Einkommen gemindert und bei der nahestehenden Person das Einkommen erhöht. In diesem Fall wird die verdeckte Gewinnausschüttung nicht bei der leistenden Körperschaft, sondern bei der nahestehenden Person versteuert.

Der Wortlaut des § 8b Absatz 1 Satz 4 KStG („erhöht hat“) erfordert, dass sich das Einkommen der nahestehenden Person durch die verdeckte Gewinnausschüttung selbst oder zumindest innerhalb desselben Veranlagungszeitraums erhöht.

Es können aber auch Fälle vorkommen, in denen die Einkommenserhöhung bei der nahestehenden Person nicht möglich ist oder nur zeitverschieben erfolgen kann. Wird beispielsweise im Ausland Vermögen auf eine nahestehende Person zum Buchwert übertragen (z.B. im Rahmen einer Aufspaltung im Drittstaat), ergibt sich die Einkommenserhöhung bei der nahestehenden Person erst durch eine geringere Abschreibung in den Folgejahren oder durch eine spätere Gewinnrealisierung.

Es ist daher zu prüfen, ob mit einer periodenübergreifenden Betrachtung in § 8b Absatz 1 Satz 4 KStG in den Fällen einer späteren Erhöhung des Einkommens der nahestehenden Person die Anwendung des Satzes 2 ausgeschlossen werden kann.

Ferner ist zu prüfen, ob die Anwendung des § 8b Absatz 1 Satz 4 KStG auf sämtliche Bezüge ausgedehnt werden sollte. Hintergrund hierfür ist, dass das Ende 2006 eingeführte Korrespondenzprinzip zunächst nur für verdeckte Gewinnausschüttungen galt. § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG wurde in der Folge ab dem Veranlagungszeitraum 2014 auf sämtliche Bezüge ausgedehnt; eine entsprechende Anpassung des Satzes 4 unterblieb.

39. Zu Artikel 5 Nummer 7a - neu -, Nummer 11 Buchstabe g₁ - neu -

(§ 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2,

§ 34 Absatz 6f - neu - KStG)

Artikel 5 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 7 ist folgende Nummer 7a einzufügen:

„7a. § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Bezüge, Gewinne oder Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Absatz 1 bis 3 dieses Gesetzes oder mit solchen Beträgen zusammenhängende Ausgaben im Sinne des § 3c Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes, ein Übernahmeverlust im Sinne des § 4 Absatz 6 des Umwandlungssteuergesetzes oder ein Gewinn oder

Verlust im Sinne des § 12 Absatz 2 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes enthalten, sind § 8b dieses Gesetzes, § 4 Absatz 6, § 12 Absatz 2 Satz 1 und 2 des Umwandlungssteuergesetzes sowie § 3 Nummer 40 und § 3c Absatz 2 des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. ““

b) In Nummer 11 ist nach Buchstabe g folgender Buchstabe g₁ einzufügen:

„g₁) Nach Absatz 6e wird der folgende Absatz 6f eingefügt:

„6f. „§ 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 KStG in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem ... [*einsetzen: Ausfertigungsdatum des vorliegenden Änderungsgesetzes*] erfolgt ist.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der BFH hat mit Urteil vom 26. September 2018 (Az. I R 16/16) entschieden, dass im Fall der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf ihre Muttergesellschaft, die ihrerseits Organgesellschaft ist, auf den Verschmelzungsgewinn weder auf der Ebene der Muttergesellschaft noch auf der Ebene der Organträgerin das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot nach § 8b Absatz 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz anzuwenden ist. Dies führt zu einer steuerlichen Besserstellung der Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft gegenüber der Aufwärtsverschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist.

Der BFH weist in dem Urteil darauf hin, dass hier eine Gesetzeslücke besteht, die seitens der Rechtsprechung nicht durch Rückgriff auf übergeordnete systematische Gesichtspunkte oder durch Gesetzesanalogie geschlossen werden kann. § 12 Absatz 2 Satz 2 Umwandlungssteuergesetz sieht eine Anwendung des pauschalen Betriebsausgaben-Abzugsverbots nach § 8b Absatz 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz auf den Übertragungsgewinn bei der aufnehmenden Körperschaft vor. Eine Anwendung des § 8b Absatz 3 Satz 1 wird allerdings im Fall der Organschaft durch § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz vorbehaltlos suspendiert. Da ein Übertragungsgewinn nach § 12 Absatz 2 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz bei der übernehmenden

Körperschaft außer Ansatz bleibt, ergibt sich nach dem bisherigen Wortlaut des § 15 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz auch keine Möglichkeit, das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot auf Ebene des Organträgers zur Anwendung zu bringen.

Durch die Ergänzung der Aufzählung in § 15 Satz 1 Nummer 2 Körperschaftsteuergesetz um den Übertragungsgewinn nach § 12 Absatz 2 Umwandlungssteuergesetz wird sichergestellt, dass das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot des § 8b Absatz 3 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz auf Ebene des Organträgers zur Anwendung kommt. Dadurch wird erreicht, dass die Aufwärtsverschmelzung auf eine Organgesellschaft mit der Aufwärtsverschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft, die nicht Organgesellschaft ist, steuerlich gleichbehandelt wird.

Zu Buchstabe b:

Die Änderung gilt für alle Umwandlungen, die nach dem Inkrafttreten der Neuregelung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register angemeldet werden.

40. Zu Artikel 6 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Der Bundesrat begrüßt, dass die Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen von der Pflichtmitgliedschaft in der Industrie- und Handelskammer befreit werden sollen.

Es stellt sich jedoch die Frage, ob die Aufnahme einer Steuerbefreiung in das Gewerbesteuergesetz hierfür die geeignetste Lösung ist.

Der Bundesrat bittet daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob durch eine alternative Regelung eine zielgenauere und weniger bürokratische Lösung gefunden werden kann.

Begründung:

Der Entwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften sieht in Artikel 6 Nummer 1e eine gewerbesteuerliche Befreiung für kleine Photovoltaikanlagen vor. Befreit sind danach Unternehmen, die ausschließlich Energiegewinnung und Vermarktung aus einer Photovoltaikanlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt (vgl. § 48 Absatz 2 Nummer 1 Erneuerbare-Energien-Gesetz) betreiben. Bei den Unternehmen handelt es sich typischerweise um Eigenheimbesitzer, bei denen regelmäßig der Freibetrag nach § 11 Absatz 1 Nummer 1 Gewerbesteuergesetz für natürliche Personen und Personengesellschaften von 24.500 Euro greift. Somit fällt in diesen Fällen bereits jetzt schon keine Gewerbesteuer an, wodurch die neue Befreiungsvorschrift steuerlich keine Besserstellung bewirkt.

Hintergrund des neuen Befreiungstatbestands ist die Entbindung der Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen von der Pflichtmitgliedschaft in der Industrie- und Handelskammer (IHK). Denn die IHK-Mitgliedschaft ist an die objektive Gewerbesteuerpflicht geknüpft. Es kommt dabei nicht darauf an, ob tatsächlich Gewerbesteuer zu entrichten ist. Nur ausdrücklich von der Gewerbesteuer befreite Unternehmen unterliegen nicht der Kammermitgliedschaft. Daher wären Unternehmen, die unter den neuen gewerbesteuerlichen Befreiungstatbestand fallen, künftig auch von der Kammermitgliedschaft befreit. Zur Feststellung der Voraussetzungen für die Gewerbesteuerbefreiung wäre allerdings eine Abgabe der Gewerbesteuererklärung erforderlich.

Dies bedeutet eine Schlechterstellung im Vergleich zur derzeitigen Regelung in § 25 Absatz 1 Nummer 1 Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung. Denn danach müssen Unternehmen, die den Freibetrag nicht übersteigen, keine Gewerbesteuererklärung abgeben.

Es sollte daher überprüft werden, ob eine alternative Regelung als Ergänzung zur bereits bestehenden Gewerbesteuerbefreiung besser geeignet ist, um Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen von der IHK-Pflichtmitgliedschaft zu befreien.

Es wäre wünschenswert, dieses Ziel zu erreichen, ohne gleichzeitig neue bürokratische Hürden für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung zu schaffen.

41. Zu Artikel 6 Nummer 1 Buchstabe c₁ - neu - und Nummer 5

(§ 3 Nummer 24 und § 36 Absatz 2 Satz 2a - neu - GewStG)

Artikel 6 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 1 ist nach Buchstabe c folgender Buchstabe c₁ einzufügen:

„c₁) In Nummer 24 wird nach dem Satzteil „Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Baden-Württemberg GmbH,“ folgender Satzteil eingefügt:

„Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Bremen mbH,“

b) In Nummer 5 ist in § 36 Absatz 2 nach Satz 2 folgender Satz 2a einzufügen:

„§ 3 Nummer 24 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2019 anzuwenden.“

Begründung

Zu Buchstabe a:

Die Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Bremen mbH (MBB) war ursprünglich als Bremer Unternehmensbeteiligungsgesellschaft mbH (BUG) nach § 3 Nummer 23 GewStG als anerkannte Unternehmensbeteiligung von der Gewerbesteuer befreit. Aufgrund der Umwandlung der BUG in die MBB entfiel die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nummer 23 GewStG.

Um die Befreiung weiterhin zu erhalten, ist nunmehr erforderlich, die MBB in die Norm des § 3 Nummer 24 GewStG namentlich aufzunehmen und insoweit eine Gesetzesänderung herbeizuführen.

Die in § 3 Nummer 24 GewStG geregelte Gewerbesteuerbefreiung soll Kapitalbeteiligungsgesellschaften in den Ländern entlasten, die sich dort an kleinen und mittleren Unternehmen, die entweder wachsen wollen oder neu gegründet worden sind, zwecks Unterstützung beteiligen. Die Befreiung von der Gewerbesteuer erhalten jedoch nur die in § 3 Nummer 24 GewStG namentlich aufgeführten und abschließend aufgezählten Beteiligungsgesellschaften und auch nur soweit sich der Geschäftsbetrieb der jeweiligen Kapitalbeteiligungsgesellschaft darauf beschränkt, im öffentlichen Interesse mit Eigenmitteln oder mit staatlicher Hilfe Beteiligungen zu erwerben. Zudem muss der Gewinn, den die Kapitalbeteiligungsgesellschaft erzielt, ausschließlich und unmittelbar für die satzungsmäßigen Zwecke der Beteiligungsfinanzierung verwendet werden.

Gegenstand der MBB ist der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen und zwar insbesondere an mittleren und kleinen Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft sowie Unternehmen, die im Land Bremen ihren Firmen- oder Betriebssitz haben oder für das Land Bremen von wirtschaftlicher Bedeutung sind. Der Beteiligungserwerb erfolgt ausschließlich aus Eigenmitteln der Gesellschaft sowie aus öffentlichen Mitteln und öffentlichen Refinanzierungsprogrammen.

In Form von typisch stillen Beteiligungen stellt die Gesellschaft den Unternehmen Kapital für Unternehmenswachstums- und Investitionsfinanzierungen sowie zur Finanzierung von Unternehmensnachfolgen und Existenzgründungen zur Verfügung. Dadurch sollen die Eigenkapitalbasis der Unternehmen gestärkt, die Bilanzstruktur verbessert und nachhaltig wettbewerbsfähige Wirtschaftsstrukturen geschaffen bzw. gesichert werden. Erzielte Gewinne werden ausschließlich und unmittelbar für diese Zwecke verwendet. Eine Ausschüttung von Gewinnen an die Gesellschafter erfolgt nicht.

Durch die Änderung wird die Gesellschaft von der Gewerbesteuer befreit. Sämtliche Mittel können dann zur Förderung mittelständischer Unternehmen eingesetzt werden.

Zu Buchstabe b:

Die Gewerbesteuerbefreiung für die Mittelständische Beteiligungsgesellschaft Bremen mbH wird erstmals für den Erhebungszeitraum 2019 angewandt.

42. Zu Artikel 6 Nummer 1a -neu-, Nummer 5 (§ 7 Satz 3 und § 36 Absatz 2a -neu - GewStG)

Artikel 6 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 7 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Absatz 4 und 4a des Einkommensteuergesetzes und das nach § 8 Absatz 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.““

b) In Nummer 5 ist in § 36 nach Absatz 2 folgender Absatz 2a einzufügen:

„2a. § 7 Satz 3 in der durch Artikel ... des Gesetzes vom ... 2019, (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und die Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geänderten Fassung ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2009 anzuwenden. Für den Erhebungszeitraum 2008 ist § 7 Satz 3 in folgender Fassung anzuwenden: „Der nach § 5a des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn einschließlich der Hinzurechnungen nach § 5a Absatz 4 und 4a des Einkommensteuergesetzes und das nach § 8 Absatz 1 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ermittelte Einkommen gelten als Gewerbeertrag nach Satz 1.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Nach bisheriger Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008, BStBl. I Seite 956 (dort zu Rz. 38)) rechnen Gewinne aus der Auflösung des Unterschiedsbetrags nach § 5a Absatz 4 EStG zum Gewinn im Sinne des § 5a EStG. Dies basiert auf der bisherigen Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007, BStBl. II 2008 S. 583). Für Hinzurechnungsbeträge nach § 5a Absatz 4a EStG gilt Entsprechendes, auch

sie rechnen zu dem nach § 5a EStG ermittelten Gewinn. Die Folge dieser Auslegung des § 5a EStG ist, dass diese Beträge als Gewerbeertrag im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG gelten; sie werden weder nach § 8 GewStG erhöht noch nach § 9 GewStG gekürzt.

Mit der Änderung des § 7 Satz 3 GewStG wird diese Verwaltungsauffassung nunmehr gesetzlich festgeschrieben. Anlass hierfür ist das BFH-Urteil IV R 35/16 vom 25. Oktober 2018. Damit hat das Gericht unter ausdrücklicher Änderung seiner bisherigen langjährigen Rechtsprechung entschieden, dass der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags gemäß § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 1 bis 3 EStG nicht der Fiktion des Gewerbeertrags gemäß § 7 Satz 3 GewStG unterfällt. In § 7 Satz 3 GewStG werde im Ergebnis lediglich auf den Gewinn verwiesen, der gemäß § 5a Absatz 1 EStG nach der Tonnage ermittelt worden ist. Der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags unterfalle damit dem Regelungsbereich des § 7 Satz 1 GewStG. Hieraus folgt, dass bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn aus der Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags nach § 9 Nummer 3 Satz 2 GewStG um 80 Prozent gekürzt werden kann, wenn die übrigen Voraussetzungen dieser Norm erfüllt sind.

Diese geänderte Gesetzesauslegung ist mit dem bisherigen Wortlaut des § 7 Satz 3 GewStG nicht vereinbar. Der Wortlaut wird nunmehr klarstellend angepasst und bringt damit weiterhin das bisherige Verständnis der Rechtsprechung zum Ausdruck.

Zu Buchstabe b:

Die Änderung des § 7 Satz 3 GewStG zur Reichweite der Fiktion des Gewinns im Sinne des § 5a EStG ist rückwirkend bis zum Erhebungszeitraum 2008 anzuwenden. Diese Rückwirkung ist verfassungsrechtlich zulässig, weil sie die Rechtsauslegung zu § 7 Satz 3 GewStG festschreibt, die seit dem BFH-Urteil vom 13. Dezember 2007, BStBl. II 2008 S. 583, galt (vgl. BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2008, BStBl. I Seite 956 (dort zu Rz. 38)). Ein schutzwürdiges Vertrauen in eine andere Rechtsauslegung konnte bisher nicht entstehen und wird durch die Gesetzesänderung damit auch nicht rückwirkend verletzt.

Der BFH hat mit Urteil IV R 35/16 vom 25. Oktober 2018 seine bisherige Auslegung zu § 7 Satz 3 GewStG geändert. Die hieran anknüpfende rückwirkende gesetzliche Festschreibung der bisherigen Auslegungsgrundsätze ist verfassungsrechtlich zulässig (vgl. u. a. BVerfGBeschluss vom 21. Juli 2010 – 1 BvL 11/06, BVerfGE 126, 369 und vom 2. Mai 2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20).

43. Zu Artikel 6 Nummer 3a - neu - (§ 29 Absatz 1 Nummer 2 GewStG)

In Artikel 6 ist nach Nummer 3 folgende Nummer 3a einzufügen:

„3a. § 29 Absatz 1 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. bei Betrieben, die ausschließlich oder fast ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie betreiben, zu drei Zehntel das in Nummer 1 bezeichnete Verhältnis und zu sieben Zehntel das Verhältnis, in dem die Summe der installierten Leistung im Sinne von § 3 Nummer 31 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes vom 21. Juli 2014 (BGBl. I S. 1066), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 13. Mai 2019 (BGBl. I S. 706) geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung, in allen Betriebsstätten (§ 28) zu der installierten Leistung der einzelne Betriebsstätte steht.““

Begründung:

Mit dem Antrag soll der besondere Zerlegungsmaßstab für Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie zielgenau ausgestaltet werden.

Der Antrag greift einen Teil eines Vorschlags des Bundesrates vom 7. November 2014 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucksache 18/3158, Stellungnahme, Ziffer 38) auf.

In seiner Gegenäußerung zur damaligen Stellungnahme hatte die Bundesregierung den Vorschlag abgelehnt, weil er unter anderem eine Ausdehnung auf alle Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien vorsah. Nur ein Jahr zuvor (im Rahmen des Amtshilferichtlinienumsetzungsgesetzes) sei aber bewusst eine Beschränkung des besonderen Zerlegungsmaßstabes auf Wind- und Sonnenenergie erfolgt.

Aus diesem Grund verzichtet dieser Antrag auf eine Ausdehnung auf andere Anlagen zur Nutzung erneuerbarer Energien, sondern ist beschränkt auf Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie.

Gerade für diese Anlagen kann der geltende Zerlegungsmaßstab selbst nicht gewährleisten, dass die Standortgemeinden an der Gewerbesteuer des Betreibers partizipieren. Die anteilige Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages nach Arbeitslöhnen (30 Prozent) gewährleistet zwar zuverlässig, dass der Geschäftsleitungsgemeinde des Betreibers der vom Gesetzgeber beabsichtigte Anteil an der Gewerbesteuer verbleibt. Die darüber hinausgehende Zerlegung nach dem Buchwert des Sachanlagevermögens (70 Prozent) verfehlt indes in vielen Fällen ihren Zweck einer angemessenen Beteiligung der Standortgemeinden. Da Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Windenergie und solarer Strahlungsenergie in der Anlaufphase aufgrund der hohen Abschreibungen in der Regel keine oder nur geringe Gewinne erzielen, werden Standortgemeinden in den ersten Jahren kaum Gewerbesteuerzahlungen erwarten können. Noch schwerer wiegt die Tatsache, dass sich der Wert des Sachanlagevermögens der Anlagen und damit der Zerlegungsanteil jährlich um die Abschreibungsbeträge reduziert. Der Zerlegungsanteil der Standortortgemeinde verringert sich kontinuierlich. Bereits nach einem Zeitraum von 16 Jahren sind beispielsweise Windenergieanlagen vollständig abgeschrieben. Nach diesem Zeitraum endet im Ergebnis die Beteiligung der Standortgemeinde am Gewerbesteuermessbetrag des Betreibers. Das Gewerbesteueraufkommen fließt dann in der Regel vollständig der Geschäftsleitungsgemeinde des Betreibers oder einer anderen Betriebsstättengemeinde mit noch nicht abgeschriebenen Anlagen zu, obgleich der Standortgemeinde durch den Weiterbetrieb der Anlagen dauerhaft Belastungen verbleiben. Es kommt zu unsachgerechten Verwerfungen in der Zerlegung des Gewerbesteueraufkommens, die für die Gemeinden nicht vorhersehbar oder beeinflussbar sind.

Für die Zerlegung tritt als Maßstab an die Stelle des Buchwertes des Sachanlagevermögens künftig die installierte Leistung im Sinne von § 3 Nummer 31 des EEG 2017. Für die installierte Leistung ist die Wirkleistung der Anlage, die bei bestimmungsgemäßem Betrieb ohne zeitliche Einschränkungen erbracht werden kann, maßgeblich. Eine höhere Leistung geht typischerweise mit einer größeren Belastung der jeweiligen Gemeinde einher. Eine „installierte Leistung“ im Sinne von § 3 Nummer 31 des EEG 2017 kann problemlos ermittelt bzw. angegeben werden. Eine Zerlegung nach der installierten Leistung gewährleistet eine angemessene und dauerhafte Beteiligung der jeweiligen Standortgemeinden. Die derzeit noch bestehende Verschiebung des Steueraufkommens zwischen Standortgemeinden bei zeitversetztem Errichten von Windkraft- und Solaranlagen in unterschiedlichen Gemeinden wird vermieden. Dadurch trägt die Änderung zur Sicherung der Gewerbesteuereinnahmen der von den maßgeblichen Anlagen in besonderem Maße betroffenen Standortgemeinden bei.

Infolge des Verzichts auf die bisher im Rahmen der zeitlichen Anwendungsvorschriften vorgesehene Differenzierung zwischen Alt- und Neuanlagen und der daraus resultierenden doppelten Verhältnisrechnung ergibt sich zudem eine deutliche Steuervereinfachung.

Der Anwendungsbereich des § 29 Absatz 1 Nummer 2 GewStG ist bislang mit der Einschränkung verbunden, dass nur Gewerbebetriebe, die ausschließlich entsprechende Anlagen betreiben, dem besonderen Zerlegungsmaßstab unterliegen. Das bedeutet, dass der besondere Zerlegungsmaßstab nur zur Anwendung kommt, wenn der Betrieb von Wind- oder solarer Strahlungsenergie alleinige Tätigkeit des Unternehmens ist. Sobald ein Unternehmer andere Tätigkeiten – ggf. nur in einem geringfügigen Umfang – ausübt, verlieren die Standortgemeinden ihren Anteil am Gewerbesteueraufkommen.

Auch dem soll mit der Gesetzesänderung begegnet werden. Danach unterliegen nicht nur Betreibergesellschaften, die "ausschließlich" entsprechende Anlagen betreiben, sondern solche, die dies – in Anlehnung an die in §§ 2a, 7g und 32b EStG, §§ 7 und 8 AStG getroffenen Formulierungen – „fast ausschließlich“ tun, dem besonderen Zerlegungsmaßstab. Hierbei ist von der im Steuerrecht allgemein geltenden Geringfügigkeitsgrenze, die bei 10 v. H. liegt, auszugehen (s. BFH-Urteil vom 02.10.2003, IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985). Konkret heißt dies, dass der besondere Zerlegungsmaßstab anzuwenden ist, wenn die nicht aus den maßgebenden Anlagen erzielten laufenden Bruttoerträge weniger als 10 v. H. der laufenden Gesamterträge betragen.

Die vorgesehene Änderung führt damit im Ergebnis dazu, dass der besondere Zerlegungsmaßstab nur bei Betrieben zur Anwendung kommt, die auf die Energieerzeugung aus Wind- und Sonnenenergie spezialisiert sind. Geringfügige Änderungen in der Betriebsstruktur sollen nicht zwangsläufig dazu führen, dass sich der Zerlegungsmaßstab ändert (Verhinderung von Gestaltungsmöglichkeiten). Bei echten Mischbetrieben, die neben der Gewinnung von Energie und Wärme aus Wind- und Sonnenkraft auch andere Tätigkeiten ausüben, greift der besondere Zerlegungsmaßstab nicht. Hier ist auf die Einführung einer – die Besteuerungspraxis erschwerenden – „Spartenrechnung“ zu verzichten.

Die Neuregelung soll ab dem Erhebungszeitraum 2020 gelten. Die bisherige Übergangsregelung entfällt ab diesem Zeitraum ersatzlos.

44. Zu Artikel 6 Nummer 3 Buchstabe c (§ 9 Nummer 7 GewStG)

Der Bundesrat begrüßt das Anliegen, die im Vergleich zu § 9 Nummer 2a GewStG einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen des bisherigen § 9 Nummer 7 GewStG für ausländische und EU-Gesellschaften im Lichte der unionsrechts-konformen Anwendung nationalen Rechts zu streichen.

Er bittet die Bundesregierung jedoch zu prüfen, ob

- die Mindestbeteiligungsgrenze von derzeit 15 Prozent auf 10 Prozent abzusenken ist und
- für die Kürzung von Schachtelerträgen ausschließlich auf unmittelbare Beteiligungen abzustellen ist.

Begründung:

Die vorgesehene Änderung beseitigt die unterschiedliche Behandlung bei Gesellschaften, die die Voraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie (90/435/EWG) erfüllen (§ 9 Nummer 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG-E Beteiligung von mindestens 10 Prozent zu Beginn des Erhebungszeitraums) und ausländischen Kapitalgesellschaften, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der EU haben (§ 9 Nummer 7 Satz 1 1. Halbsatz GewStG-E: Beteiligung von mindestens 15 Prozent ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums). Die Änderung ist erforderlich, da der EuGH mit seiner Entscheidung vom 20. September 2018 in der Rechtsache C-685/16 (EV) in der bisherigen unterschiedlichen Behandlung einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit sah.

Es bietet sich an, anlässlich der ohnehin angestrebten Gesetzesänderung die gewerbsteuerliche Mindestbeteiligungsgrenze für Schachteldividenden zur Angleichung an die Körperschaftsteuerliche Grenze auf 10 Prozent des Grund- und Stamm- bzw. des Nennkapitals abzusenken.

Beteiligungserträge sind für Kapitalgesellschaften unter den Voraussetzungen des § 8b Absatz 1 i. V. m. Absatz 4 KStG steuerfrei. Sie sind damit nicht im Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG enthalten. Bei einer einheitlichen Mindestbeteiligungsgrenze von 10 Prozent bei Körperschaft- und Gewerbebesteuer bedürfte es keiner weiteren gewerbsteuerlichen Korrektur mehr.

Die gewerbesteuerliche Mindestbeteiligungsgrenze für Schachteldividenden wurde im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vor dem Hintergrund der nominellen Entlastungen durch die damalige Unternehmenssteuerreform zur Gegenfinanzierung von 10 Prozent auf 15 Prozent erhöht. Es bestehen keine Bedenken, die Grenze nunmehr aus Gründen der Steuervereinfachung und der Rechtsangleichung des Gewerbesteuer gesehen an das Körperschaftsteuergesetz wieder abzusenken.

Hinsichtlich der gewerbesteuerlichen Behandlung von Schachtelerträgen sollte geprüft werden, ob künftig ausschließlich auf unmittelbare Beteiligungen abzustellen ist. Die Nicht-Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen dient der Steuervereinfachung. In der Praxis ist es vielfach kaum möglich, angesichts mehrstufiger Beteiligungsverhältnisse die Voraussetzungen für eine mittelbare Schachtelgrenze mit verhältnismäßigem Aufwand zu verifizieren. Die Nicht-Berücksichtigung mittelbarer Beteiligungen trägt auch dazu bei, die zu erwartende Minderung des Gewerbesteueraufkommens durch die erforderliche Neukonzeption zu begrenzen.

45. Zu Artikel 7 (GewStDV)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Anwendungsbereich des sogenannten Bankenprivilegs des § 19 Absatz 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung dahingehend einzuschränken ist, dass Institute im Sinne des § 2 Absatz 1 des Kreditwesengesetzes, insbesondere Konzernfinanzierungsgesellschaften, von der Begünstigung bei der Hinzurechnung ausgeschlossen sind.

Begründung:

Mit Urteil vom 6. Dezember 2016 – I R 79/15 –, BStBl 2019 II S. 173, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass das sog. Bankenprivileg des § 19 Absatz 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) auch von einer Konzernfinanzierungsgesellschaft beansprucht werden kann, sofern diese als Kreditinstitut im Sinne des § 1 Absatz 1 des Kreditwesengesetzes (KWG) anzusehen ist. Der Umstand, dass die Konzernfinanzierungsgesellschaft auch die Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 Nummer 7 KWG erfüllt und hiernach im Ergebnis nicht als Kreditinstitut im Sinne des KWG gilt, schließt nach Auffassung des BFH die Anwendung des § 19 Absatz 1 GewStDV nicht aus. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut des § 19 Absatz 1 GewStDV und dem kasuistisch ausschließlichen Verweis auf § 1 Absatz 1 KWG.

Das als Begünstigung ausgestaltete sog. Bankenprivileg des § 19 Absatz 1 GewStDV findet ihre Rechtfertigung in der besonderen wirtschafts-, kredit- und währungspolitischen Funktion von Kreditinstituten und den damit einhergehenden besonderen Aufsichtsregeln des KWG.

Die in § 2 KWG genannten Institute und somit auch die Konzernfinanzierungsgesellschaften sind hingegen auf Grund der Tatsache, dass diese – auch unter den Voraussetzungen des § 1 Absatz 1 KWG – gerade nicht als Kreditinstitut im Sinne des KWG gelten, vom Regelungsbereich des KWG und somit auch einer Finanzdienstleistungsaufsicht ausgenommen.

Nach dem Sinn und Zweck des sog. Bankenprivilegs ist es gerechtfertigt, die unter § 2 KWG fallenden Institute von der Begünstigung bei der Zinshinzurechnung auszuschließen. Dem steht jedoch der derzeitige Wortlaut des § 19 Absatz 1 GewStDV – wie das BFH-Urteil zeigt – derzeit entgegen, sodass der Tatbestand des § 19 Absatz 1 GewStDV für die Zukunft so auszugestalten ist, dass alle Institute im Sinne des § 2 Absatz 1 KWG ausdrücklich von der Begünstigung ausgeschlossen sind.

46. Zu Artikel 8 Nummer 7 Buchstabe b (§ 12 Absatz 2 Nummer 14 UStG)

- a) Der Bundesrat unterstützt die Absicht der Bundesregierung, in § 12 Absatz 2 Nummer 14 UStG-E Umsätze mit elektronischen Veröffentlichungen in den Katalog der Waren und Dienstleistungen mit reduziertem Steuersatz aufzunehmen. Elektronische Veröffentlichungen werden mit dem Fortschreiten der Digitalisierung im Alltagsgebrauch zunehmend vergleichbare, körperliche Erzeugnisse ersetzen, die bereits steuerlich begünstigt sind. Dies ist auch unter dem Aspekt der Ressourcenschonung zu begrüßen. Die steuerliche Gleichbehandlung beider Trägerformen ist daher unbedingt geboten.
- b) Der Bundesrat nimmt mit Bedauern zur Kenntnis, dass nach dem Gesetzentwurf ausschließlich Umsätze mit solchen elektronischen Veröffentlichungen begünstigt werden sollen, die ihrem Wesen nach und funktional herkömmlichen Erzeugnissen im Sinne der Nummer 49 und 50 der Anlage 2 zum UStG entsprechen und dass auch Umsätze mit Leistungen, die über die bloße Überlassung von elektronischen Veröffentlichungen hinausgehen, nach dem Regelsatz besteuert werden sollen.

Die Beschränkung auf „herkömmliche“ Erzeugnisse wirkt als Ausschlusskriterium zum Nachteil unter anderem neuartige Verlagsangebote, die auch Verlinkungen, Animationen oder interaktive Elemente enthalten und somit funktional über die gedruckte Presse hinausgehen. Dem steht die selbstverständliche Erwartung der Nutzenden gegenüber, dass die Funktionalität elektronische Veröffentlichungen durch das technisch Mögliche bestimmt wird und nicht durch die Grenzen eines physischen Mediums.

- c) Der Bundesrat nimmt die Position der Bundesregierung zur Kenntnis, nach der das Kriterium der Vergleichbarkeit mit „herkömmlichen“ physischen Erzeugnissen durch den europäischen Rechtsrahmen vorgegeben ist. Er betont, dass diese Position medienpolitisch unbefriedigend ist und der Fortentwicklung der Medienlandschaft im Zuge der Digitalisierung nicht gerecht wird.
- d) Der Bundesrat begrüßt die Absicht der Bundesregierung, zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auch auf die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die Zugriff auf eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen und Zeitschriften ermöglichen, auf die Europäische Kommission zuzugehen und mit dieser die Frage einer – aus medienpolitischer Sicht wünschenswerten – Vereinbarkeit mit der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie zu eruieren. Er fordert die Bundesregierung auf, die entsprechenden Gespräche umgehend aufzunehmen mit dem Ziel, die steuerliche Begünstigung auch für die genannten Angebotsformen noch im laufenden Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen zu können.

Begründung:

Mit dem Gesetzentwurf soll die elektronische Presse steuerlich gleichbehandelt werden und ebenso wie gedruckte Presse dem reduzierten Mehrwertsteuersatz von 7 Prozent unterliegen. Dieses Anliegen wird ausdrücklich unterstützt. Eine Änderung ist erforderlich, um den digitalen Wandel der Presse zu unterstützen und attraktive, innovative Verlagsangebote nicht schlechter zu stellen, als herkömmliche E-Paper, die lediglich das gedruckte Werk abbilden. In ihrer derzeitigen Form würde die Regelung entweder ins Leere gehen oder sich als Innovationshindernis erweisen.

Es gehört zum Wesen digitaler Zeitungsangebote, gegenüber dem gedruckten Werk auch zusätzliche Funktionalitäten, wie beispielsweise interaktive Grafiken, Verlinkungen, Interaktionsmöglichkeiten oder Animationen, anzubieten. § 12 Absatz 2 Nummer 14 Satz 3 UStG-E würde gerade den digitalen Mehrwert ausschließen und damit zeitgemäße Online-Angebote und Zeitungs-Abos gegenüber reinen E-Paper-Angeboten, die lediglich Abbildung des Druckwerks sind, benachteiligen. Es stünde zu erwarten, dass die Zeitungsverlage entweder auf diese Angebotsform verzichten und die Regelung ins Leere ließe oder dass die Verlage unter Preisdruck auf Innovation verzichten, um in den Genuss der Regelung zu kommen. Die Abgrenzung von elektronischer Presse und anderen Online-Angeboten, die nicht unter den reduzierten Steuersatz fallen sollen, ist durch § 12 Absatz 2 Nummer 14 Satz 1 UStG ausreichend gewährleistet.

47. Zu Artikel 8 Nummer 7a - neu - (§ 19 Absatz 1 Satz 1 UStG)

In Artikel 8 ist nach Nummer 7 folgende Nummer 7a einzufügen:

„7a. In § 19 Absatz 1 Satz 1 wird die Angabe „17 500 Euro“ durch die Angabe „21 400 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Nach Artikel 286 MwStSystRL können die Mitgliedstaaten die von ihnen angewandte Kleinunternehmergrenze zur Wahrung des realen Wertes anheben. Um die durch die Sondervorschrift bezweckte Entlastung von Verwaltung und Wirtschaft nachhaltig zu erhalten, ist die unionsrechtlich zulässige regelmäßige Anpassung der in der Vorschrift enthaltenen Grenzwerte an die Preissteigerungsrate erforderlich. Da die letzte Anpassung zum 1.1.2003 erfolgt ist, ist inflationsbedingt eine Anpassung auf einen Betrag von 21 400 Euro gerechtfertigt und auch notwendig.

In erster Linie wird durch die umsatzsteuerliche Freigrenze für Kleinunternehmer der Verwaltungsaufwand für die Kleinunternehmer und die Finanzverwaltung reduziert. Abgesehen von dem Verzicht auf die Umsatzsteuer fallen bei der Regelung auch die Steuererklärungspflichten weitgehend weg. Zudem wird der Anreiz gesenkt, die angebotene Leistung auf dem Schwarzmarkt zu vertreiben. Die Anhebung wirkt darüber hinaus etwaigen Wettbewerbsverzerrungen im grenznahen Raum entgegen.

Eine Erhöhung ist auch im Hinblick auf den Vorschlag der Kommission sinnvoll, der vorsieht, eine Kleinunternehmerregelung für alle Unternehmen in der EU unabhängig von der Ansässigkeit zu schaffen.

48. Zu Artikel 8 Nummer 7b - neu - (§ 20 Satz 1 Nummer 1 UStG)

In Artikel 8 ist nach der neuen Nummer 7a folgende Nummer 7b einzufügen:

„7b. In § 20 Satz 1 Nummer 1 wird die Angabe „500 000 Euro“ durch die Angabe „600 000 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Seit 2009 beträgt die Umsatzgrenze des § 20 UStG in ganz Deutschland (alte und neue Länder) 500 000 Euro. Seitdem ist keine Anpassung mehr erfolgt. Die Anhebung ist inflationsbedingt gerechtfertigt. Zudem wird die Umsatzgrenze damit an die durch das Bürokratie-Entlastungsgesetz vom 28.7.2015 eingeführte, für die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten für Unternehmen geltende Umsatzgrenze von 600 000 Euro angeglichen.

Die MwStSystRL steht einer Anhebung nicht entgegen. Artikel 63 MwStSystRL sieht im Grundsatz vor, dass Steuertatbestand und Steueranspruch (Anspruch auf Zahlung der Steuer) zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung von Gegenständen bewirkt oder die Dienstleistung erbracht wird. Abweichend davon können jedoch die Mitgliedstaaten nach Artikel 66 Absatz 1 MwStSystRL vorsehen, dass der Steueranspruch für „bestimmte Umsätze“ oder „Gruppen von Steuerpflichtigen“ zu einem der in Artikel 66 MwStSystRL ausdrücklich vorgesehenen Zeitpunkte entsteht.

Der Grundsatz, dass ein Umsatz bei Erbringung der Leistung zu versteuern ist, stellt für kleinere und mittlere Unternehmen und insbesondere für Existenzgründer eine steuerliche Belastung dar, denn der Unternehmer schuldet die Umsatzsteuer, noch bevor er von seinem Kunden das Geld für die erbrachte Leistung erhalten hat. Damit ist der Unternehmer nicht nur Steuereinnahmer für den Staat, er finanziert die Steuer sehr oft auf eigene Rechnung vor. Gerade bei Existenzgründungen verlieren so Unternehmen wertvolle Liquidität.

49. Zu Artikel 8 Nummer 10a - neu - (§ 27a Absatz 1a - neu -, Absatz 2 Satz 2a - neu - UStG)

In Artikel 8 ist nach Nummer 10 folgende Nummer 10a einzufügen:

„10a. § 27a wird wie folgt geändert:

„a) Nach Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Der Antrag auf Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nach Absatz 1 Sätze 1 bis 3 kann abgelehnt werden, wenn ernsthafte Anzeichen vorliegen, dass diese betrügerisch für die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens des Inlands oder des übrigen Gemeinschaftsgebiets verwendet werden könnte. Die nach Absatz 1 Sätze 1 bis 3 erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kann begrenzt werden, wenn ernsthafte Anzeichen vorliegen oder nachgewiesen ist, dass diese betrügerisch für die Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens des Inlands oder des übrigen Gemeinschaftsgebiets verwendet wird.“

b) In Absatz 2 wird nach Satz 2 folgender Satz 2a eingefügt:

„Die Landesfinanzbehörden übermitteln dem Bundeszentralamt für Steuern die erforderlichen Daten nach Absatz 1a.““

Begründung:

Allgemein:

Der innergemeinschaftliche Warenverkehr zwischen Unternehmern ist betrugsanfällig. Um die Steuerbefreiung für in der Europäischen Union ausgeführten grenzüberschreitenden Lieferungen zu erlangen, benötigen redliche Unternehmer eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.). Auf die Erteilung einer USt-IdNr. hat jeder umsatzsteuerliche Unternehmer einen gesetzlichen Anspruch.

In Betrugsabsicht agierenden Unternehmern wird die Vornahme betrügerischer Handlungen wesentlich erschwert oder sogar unmöglich gemacht, wenn diese über keine gültige USt-IdNr. verfügen. Die Finanzverwaltung hätte bei aufgedeckten Umsatzsteuerbetrugskarusellen so die Möglichkeit, weitere Schäden am Steueraufkommen im Inland und den übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu verhindern. Der Antrag schafft die gesetzliche Grundlage, die von einem betrügerisch agierenden Unternehmer beantragte USt-IdNr. abzulehnen bzw. die bereits erteilte USt-IdNr. mit Wirkung für die Zukunft für ungültig zu erklären. Derzeit besteht bereits in zwölf Mitgliedstaaten der Europäischen Union eine vergleichbare Regelung.

Im Interesse einer einheitlichen und praxisgerechten Rechtsanwendung wird mit der Regelung die vorliegende EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht umgesetzt sowie dem Bestimmtheitsgrundsatz und den Anforderungen der Praxis entsprochen. Wird eine derartige Entscheidung auf die Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls gestützt, so entspricht dies auch dem unionsrechtlichen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.

Zu Nummer 1:

Der Satz 1 eröffnet der Finanzverwaltung bei hinreichendem Verdacht präventiv die Möglichkeit, Anträge von betrügerisch agierenden Unternehmern auf die Erteilung einer USt-IdNr. abzulehnen. Zur Ablehnung des Antrags berechtigt ist das für die Erteilung der USt-IdNr. zuständige Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Die Regelung in Satz 2 versetzt das BZSt in die Lage, die USt-IdNr. zu begrenzen.

Das mit dem Antrag verfolgte Anliegen ist durch Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH-Urteil vom 14.03.2013, C-527/11 „Ablessio“) als unionsrechtskonform anerkannt. Danach genügt bereits das Vorliegen ernsthafter, für eine betrügerische Verwendungsabsicht sprechender, Anzeichen für eine Begrenzung bzw. Ablehnung der USt-IdNr..

Der Vorschlag greift auch das mit der Richtlinie (EU) 2018/1910 vom 4. Dezember 2018, siebter Erwägungsgrund, verfolgte Ziel, den europäischen Binnenmarkt robuster gegen den Umsatzsteuerbetrug auszugestalten, auf. Die darin begründete Ergänzung des § 6a UStG sieht als Beitrag zur Betrugsbekämpfung die zwingende umsatzsteuerliche Registrierung und Angabe der USt-IdNr. des Abnehmers als materielle Voraussetzung der Steuerbefreiung vor. Die vorgeschlagene Ergänzung des § 27a UStG verstärkt diese intendierte Wirkung, da hierdurch sichergestellt wird, dass betrügerisch handelnde Unternehmer über keine gültige USt-IdNr. (mehr) verfügen und eine Inanspruchnahme der Steuerbefreiung damit bereits an dieser Anforderung scheitert.

Zu Nummer 2:

§ 27a Absatz 2 UStG ist dergestalt zu ergänzen, dass eine Datenübermittlung der Landesfinanzbehörden an das BZSt zur Sicherstellung der mit der Neuregelung verfolgten Zwecke ermöglicht wird.

50. Zu Artikel 9 Nummer 4, Nummer 7, Nummer 8 (§ 3 Absatz 6a,
§ 6a Absatz 1 Satz 1,
§ 6b UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine Legaldefinition des in Artikel 9 Nummer 4 Buchstabe c (§ 3 Absatz 6a UStG), Artikel 9 Nummer 7 (§ 6a Absatz 1 Satz 1 UStG-E), Artikel 9 Nummer 8 (§ 6b UStG-E) gebrauchten Begriffs „*Verwenden*“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer in den Gesetzentwurf eingefügt werden muss.

Begründung:

In den §§ 3 Absatz 6a, 6a Absatz 1 und 6b UStG-E werden Rechtsfolgen an das „*Verwenden*“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) geknüpft. Der Begriff des Verwendens der USt-IdNr. wird im UStG jedoch nicht erläutert.

Bereits in der Vergangenheit war im Zusammenhang mit der Regelung in § 3d Satz 2 UStG (innergemeinschaftliche Erwerbe) umstritten, wann ein aktives Verwenden der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vorliegt. Daraus konnte sich eine zusätzliche Umsatzsteuerlast für betroffene Unternehmer ergeben.

Lediglich in der Gesetzesbegründung zu § 3 Absatz 6a Satz 5 wird ausgeführt, dass der Begriff "Verwendung" einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ein positives Tun voraussetzen muss. Ohne ein Tätigwerden des Gesetzgebers (Legaldefinition) ist zu erwarten, dass es zu Auslegungsschwierigkeiten im Zusammenhang mit den neuen Regelungen in § 3 Absatz 6a, § 6a Absatz 1 und § 6b UStG-E kommen wird.

Das hätte zur Folge, dass für betroffene Unternehmer erneut bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften und der Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen in einen anderen EU-Mitgliedstaat Risiken bestehen. Diese Risiken können bei der Anwendung des § 3 Absatz 6a UStG-E in einem Umsatzgeschäft mit mehr als zwei Beteiligten bereits bei der Bestimmung des Lieferortes zu Rechtsunsicherheiten führen. Diese Unklarheit führt des Weiteren zu Problemen bei der Zuordnung der bewegten Lieferung, die unter die Steuerfreiheit des § 6a UStG fallen kann. Da § 6a Absatz 1 UStG-E ebenfalls auf die "Verwendung" der USt-IdNr. abstellt, kommt es insbesondere bei innergemeinschaftlichen Liefergeschäften zu Rechtsunsicherheiten, die für die Exportwirtschaft unkalkulierbare Folgen nach sich ziehen können.

51. Zu Artikel 9 Nummer 5 Buchstabe d (§ 4 Nummer 18 UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen und klarzustellen, ob auch die kurzfristige Vermietung an Studierende zukünftig von der Steuerbefreiung erfasst sein kann.

Begründung:

§ 4 Nummer 18 UStG-E tangiert die bisher nach § 4 Nummer 18 UStG steuerbefreite kurzfristige Vermietung an Studierende (unter 6 Monate). Dies betrifft vor allem internationale Studierende, die im Rahmen von Austauschprogrammen (Erasmus+, DAAD, Austauschprogramme der Hochschulen) oder Dozentenprogrammen an Hochschulen für kurze Zeit in den Wohnheimen untergebracht werden. Nach § 4 Nummer 12 Satz 1 Buchstabe a UStG sind nur langfristige Vermietungen von der Umsatzsteuer befreit.

Vor diesem Hintergrund sollte klargestellt werden, dass auch die kurzfristige Vermietung an Studierende zukünftig von der Steuerbefreiung erfasst sein soll. Das heißt, dass es sich hierbei um Leistungen handelt, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit im Sinne des § 4 Nummer 18 UStG-E verbunden sind.

52. Zu Artikel 9 Nummer 5 Buchstabe e (§ 4 Nummer 23 Buchstabe c UStG)

In Artikel 9 Nummer 5 Buchstabe e § 4 Nummer 23 Buchstabe c sind nach den Wörtern „Hochschulgesetze der Länder,“ die Wörter „an einer staatlichen oder staatlich anerkannten Berufsakademie,“ einzufügen.

Begründung:

Die (staatliche) Berufsakademie Sachsen ist nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Sächsisches Berufsakademiegesetz eine Einrichtung des tertiären Bildungsbereichs. Sie ist keine Hochschule im Sinne der Hochschulgesetze der Länder. Das Sächsische Berufsakademiegesetz sieht (auch) vor, dass eine Bildungseinrichtung als nichtstaatliche Berufsakademie staatlich anerkannt werden kann. Es ist kein Grund ersichtlich, weswegen die Studierenden an diesen Einrichtungen von der Regelung zur Umsatzsteuerbefreiung von Verpflegungsdienstleistungen ausgenommen sein sollen.

53. Zu Artikel 9 Nummer 8 (§ 6b Absatz 1 Nummer 4 UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die automationstechnischen Voraussetzungen zur Anwendung der Konsignationslagerregelung nach § 6b Absatz 1 Nummer 4 UStG-E hinsichtlich der Abgabe einer richtigen und vollständigen Zusammenfassenden Meldung (ZM) mit den geforderten besonderen Meldeverpflichtungen zu einem Konsignationsumsatz rechtzeitig zum 1. Januar 2020 vorhanden sind.

Er bittet ferner zu prüfen, welche alternativen Lösungen bestehen, wenn eine elektronische Abgabe und Verarbeitung der erforderlichen Angaben zum 1. Januar 2020 nicht möglich ist.

Begründung:

Mit Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten wurde eine ab 1. Januar 2020 geltende EU-einheitliche Regelung zur Behandlung des innergemeinschaftlichen Verbringens von Waren in ein Auslieferungslager in einem anderen Mitgliedstaat geschaffen. Zentrale Vorschrift ist dabei Artikel 17a der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Mit der Einfügung des § 6b UStG-E wird (neben den Änderungen von § 1a UStG und § 3 Absatz 1a UStG) diese unionsrechtliche Regelung in nationales Recht umgesetzt. Die Umsetzung erfolgt zum 1. Januar 2020 bzw. ist im nationalen Recht zu verankern.

Voraussetzung zur Anwendung dieser sog. „Konsignationslagerregelung“ ist u. a. nach § 6b Absatz 1 Nummer 4 UStG-E die Abgabe einer rechtzeitigen, richtigen und vollständigen ZM nach § 18a Absatz 1, Absatz 6 Nummer 3 und Absatz 7 Nummer 2a UStG-E.

Aus den Arbeiten der Unterarbeitsgruppe "Kontrollverfahren; Umsetzung Quick Fixes" ist erkennbar, dass eine automationsgestützte Abbildung der Voraussetzungen des § 6b UStG-E bei Abgabe der ZM durch das BZSt voraussichtlich nicht vor Oktober 2021 erfolgen kann.

Das bedeutet, dass in den vor diesem Zeitpunkt abgegebenen ZM nicht erkennbar ist, ob die grenzüberschreitende Warenbewegung in ein Konsignationslager erfolgt. Eine Überprüfung und Erkennung dieser Fälle ist anhand der ZM-Daten demnach nicht möglich. Weiterhin ist es fraglich, ob die Daten aus einer ZM, die in anderen Mitgliedstaaten abgegeben wurde, während dieser Zeit in Deutschland verarbeitet werden können. Aufgrund der o. g. technischen Probleme ist außerdem fraglich, ob die gesetzlichen Voraussetzungen der Abgabe einer richtigen ZM durch den Unternehmer in dieser Zeit überhaupt erfüllt werden können. Damit bestehen für einen Unternehmer mit einem Konsignationslager, wie es typischerweise in der Automobilbranche im Einsatz ist, erhebliche umsatzsteuerrechtliche Risiken.

Da durch die Konsignationslagerung erreicht werden soll, dass bei Vorhandensein der Voraussetzungen des § 6b UStG-E eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsstaat durch den liefernden Unternehmer nicht notwendig wird, ist es für diesen bei Belieferung des Lagers bereits zwingend notwendig die rechtlichen Folgen hieraus abzuschätzen. Dies ist nur möglich, wenn rechtsicher feststeht, in welcher Form eine ZM abzugeben ist.

54. Zu Artikel 9 Nummer 13 Buchstabe a - neu - (§ 18a Absatz 1 Satz 1 UStG)

Artikel 9 Nummer 13 ist wie folgt zu fassen:

„13. § 18a wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 letzter Satzteil wird die Angabe „Absatz 7 Satz 1 Nummer 1, 2 und 4“ durch die Angabe „Absatz 7 Satz 1 Nummer 1, 2, 2a und 4“ ersetzt.
- b) Absatz 6 wird wie folgt (weiter wie Gesetzentwurf)
- c) Nach Absatz 7 Nummer 7 (weiter wie Gesetzentwurf)“

Begründung:

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Aufnahme der Konsignationslagerregelung in § 18a Absatz 7 Satz 1 Nummer 2a. In § 18a Absatz 1 Satz 1 UStG erfolgt eine Aufzählung der in der Zusammenfassenden Meldung für Lieferungen zu erklärenden Angaben. Der Tatbestand des § 18a Absatz 7 Nummer 2a UStG ist neu aufgenommen worden und nun folgerichtig dort ebenfalls aufzunehmen.

55. Zu Artikel 9 Nummer 14a - neu - (§ 20 Satz 1 Nummer 1 UStG)

In Artikel 9 ist nach Nummer 14 folgende Nummer 14a einzufügen:

„14a. In § 20 Satz 1 Nummer 1 wird die Angabe „500.000 Euro“ durch die Angabe „600.000 Euro“ ersetzt.“

Begründung:

Zur Vereinheitlichung der bestehenden Umsatzgrenze für die Buchführungspflicht wird die Umsatzgrenze, bis zu der eine Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten möglich ist, um 100.000 Euro auf 600.000 Euro angehoben. Gewerbliche Unternehmer und Land- und Forstwirte sind erst bei Überschreiten des Umsatzes von 600.000 Euro im Kalenderjahr zur Buchführung verpflichtet (§ 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Abgabenordnung), sofern nicht bereits nach anderen Vorschriften eine Buchführungspflicht besteht oder die weiteren Grenzen des § 141 AO überschritten werden. Besteht keine Buchführungspflicht und werden auch freiwillig keine Bücher geführt, ergeben sich die steuerlichen Konsequenzen aus einem Geschäftsvorfall sowohl umsatz- als auch ertragsteuerrechtlich einheitlich erst bei Zufluss der Einnahme. Dieser Gleichklang trägt zur Vereinfachung bei.

56. Zu Artikel 10 Nummer 1 und
Nummer 2 (§ 4 Nummer 21 und
Nummer 22 UStG)

- a) Der Bundesrat anerkennt grundsätzlich das Anliegen des Bundes, mit den vorgeschlagenen Neuregelungen zur Umsatzsteuerbefreiung Anpassungen an europäisches Recht vorzunehmen und entsprechende Rechtsprechung umzusetzen.

Der Bundesrat stellt fest, dass durch die Neuordnung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften für Bildungsleistungen in § 4 UStG, insbesondere für den Bereich der Erwachsenen-, Familien- und Jugendbildung sowie für die Bereiche der sozialgesellschaftlichen] und allgemeinen Weiterbildung, von einer deutlichen Einschränkung gegenüber den aktuellen Regelungen auszugehen ist.

- b) Der Bundesrat weist darauf hin, dass gerade die allgemeinbildenden Angebote der Weiterbildung einen wesentlichen Beitrag zum gesellschaftlichen Zusammenhalt leisten. Das Spektrum reicht hier zum Beispiel von Kursen zur Demokratiebildung, zur Grundbildung und zur Integration über Digitalisierungskurse für Seniorinnen und Senioren, Angebote der Familien- und Jugendbildung, der Gesundheitsfürsorge, der Selbsthilfe und Schulungshilfen für Menschen mit Behinderung bis zu Fortbildungsangeboten für ehrenamtlich Tätige. Der Wegfall der Steuerbefreiung und daraus resultierende Gebührenerhöhungen würden den Zugang zu Weiterbildung – insbesondere für Bevölkerungsgruppen, die nicht aktiv oder nur eingeschränkt im Erwerbsleben stehen – deutlich erschweren oder verstellen.
- c) Der Bundesrat fordert daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Neuregelung der Umsatzsteuerbefreiung für die Bereiche der Erwachsenen-, Familien- und Jugendbildung, der allgemeinen Weiterbildung und der Angebote im sozialen Bereich zu überprüfen. Er fordert, alle auf nationaler Ebene vorhandenen Spielräume zu nutzen, um sicherzustellen, dass unabhängig von der unmittelbaren beruflichen Verwertbarkeit eines Bildungsangebots der Zugang zum lebenslangen Lernen – und damit Teilhabechancen am sozialen, politischen und wirtschaftlichen Leben – ohne neue steuerliche Belastungen und diskriminierungsfrei möglich bleibt.

57. Zu Artikel 10 Nummer 1 Buchstabe a und b (§ 4 Nummer 21 UStG)

In Artikel 10 Nummer 1 § 4 ist Nummer 21 wie folgt zu ändern:

- a) Buchstabe a ist wie folgt zu ändern:
- aa) In Satz 1 sind die Wörter „Schul- und Hochschulunterricht,“ durch die Wörter “Unterricht an einer Schule, Berufsakademie und Hochschule,“ zu ersetzen.

- bb) In Satz 3 sind die Wörter „Schul- und Hochschulabschluss“ durch die Wörter „Abschluss einer Schule, Berufsakademie oder Hochschule“ zu ersetzen.
- cc) In Satz 4 sind die Wörter „Schul- und Hochschulunterricht“ durch die Wörter „Unterricht an einer Schule, Berufsakademie und Hochschule“ zu ersetzen.
- b) In Buchstabe b sind die „Wörter „Schul- und Hochschulunterricht,“ durch die Wörter „Unterricht an einer Schule, Berufsakademie und Hochschule zu ersetzen.

Begründung:

Nach § 4 Nummer 21 UStG-E werden Leistungen der Berufsakademie Sachsen (BA) nicht von der Umsatzsteuer befreit. Die (staatliche) BA ist nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Sächsisches Berufsakademiegesetz eine Einrichtung des tertiären Bildungsbereichs. Sie ist keine Hochschule im Sinne der Hochschulgesetze der Länder. Sie gibt somit keinen „Hochschulunterricht“. Zudem ist der Begriff „Ausbildung“ nur im Zusammenhang mit Berufsausbildung zu verstehen, nicht aber für die BA. Dies ergibt sich aus Artikel 44 Satz 2 der Durchführungsverordnung (EU) Nummer 282/2011 und des dort in Bezug genommenen Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i der Richtlinie 2006/112/EG.

Die in der Einzelbegründung enthaltenden Beispiele für „Einrichtungen mit vergleichbarer Zielrichtung“ (ergo nicht-öffentliche Bildungseinrichtungen), die unter anderem „Ausbildung“ anbieten, lassen nicht den Schluss zu, dass private BA ohne Hochschulankennung davon betroffen sein könnten. Damit liegt über diese Beispiele auch der Rückschluss für den öffentlichen Bereich nahe, dass die BA nicht von der Umsatzsteuer befreit sein könnte. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass der Gesetzentwurf auch eine Umsatzsteuerbefreiung für Berufsakademien beabsichtigt hat, die in anderen Ländern als Hochschulen gelten.

58. Zu Artikel 10 Nummer 2 (§ 4 Nummer 22 UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Neuregelung im Hinblick auf das einschränkende Erfordernis der Teilnahmegebühren gegenüber dem bisher ebenfalls vorhandenen Erfordernis der Einnahmen zur Kostendeckung im Rahmen des § 4 Nummer 22 UStG-E zu überprüfen. Er bittet darum zu überprüfen, ob der Wegfall des Erfordernisses der „Einnahmen zur Kostendeckung“ vom Sinn und Zweck der Norm getragen ist oder ob nicht beide Erfordernisse Einzug in die Neuregelung finden können. Insbesondere institutionell geförderte Einrichtungen, welche bisher aufgrund der Regelung, dass die „Einnahmen zur Deckung der Kosten“ eingesetzt werden, umsatzsteuerbefreit waren, würden aufgrund eines etwaigen Wegfalls der USt-Befreiung erheblich in ihrer Tätigkeit und der Angebotsvermittlung eingeschränkt.

Begründung:

Dass die Umsatzsteuerbefreiung der in ehemals § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG genannten Unternehmer in gleicher Weise durch § 4 Nummer 22 Buchstabe b UStG-E möglich ist scheint fraglich.

Es wird darauf hingewiesen, dass die Neuordnung der Umsatzsteuerbefreiungsvorschriften in § 4 Nummer 22 Buchstabe b UStG-E für die im bisherigen Buchstaben a genannten Unternehmen und deren darin vorgesehenen Angebote eine erhebliche Einschränkung darstellt. Dies gilt insbesondere im Hinblick auf das die Umsatzsteuerbefreiung dieser Einrichtungen einschränkende Erfordernis, dass das „Entgelt in Teilnehmergebühren“ bestehen muss und nicht mehr wie in der bisherigen Fassung des § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG auch in „Einnahmen zur Deckung der Kosten“. Genannt seien zum Beispiel institutionell geförderte Einrichtungen, welche bisher aufgrund der Regelung, dass die „Einnahmen zur Deckung der Kosten“ eingesetzt werden, umsatzsteuerbefreit waren. Fraglich scheint daher, ob damit alle bisherigen Veranstaltungsformate der entsprechenden Einrichtungen weiterhin in gleicher Weise von der Umsatzsteuer befreit wären wie bisher. Andere Einnahmen als Teilnehmergebühren, die zur Deckung der Kosten eingesetzt würden, wären dann ggf. nicht mehr steuerbefreit. Dies könnte unter Umständen vor allem Veranstaltungen betreffen, die auf Teilnehmerbeiträge bislang verzichtet haben.

59. Zu Artikel 12 Nummer 2 (17a Absatz 1 Satz 1 UStDV)

In Artikel 12 Nummer 2 ist in § 17a Absatz 1 Satz 1 die Angabe „(§ 4 Nummer 1 Buchstabe b)“ durch die Angabe „(§ 4 Nummer 1 Buchstabe b des Gesetzes)“ zu ersetzen.

Begründung:

Es handelt sich um eine redaktionelle Berichtigung. Der Verweis bezieht sich nicht auf die UStDV, sondern auf das UStG.

60. Zu Artikel 12 Nummer 2 (§ 17a Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a UStDV)

In Artikel 12 Nummer 2 ist in § 17a Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe a die Angabe „§ 17b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2“ durch die Angabe „§ 17b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2“ zu ersetzen.

Begründung:

Die Legaldefinition der Gelangensbestätigung enthält § 17b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 UStDV. Mit der vorgeschlagenen Änderung soll ein redaktionelles Versehen beseitigt werden.

61. Zu Artikel 14 (§ 1 Absatz 2 InvStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 1 Absatz 2 InvStG eine gesetzliche Klarstellung aufgenommen werden sollte, wonach die Bindungswirkung der aufsichtsrechtlichen Entscheidungen nach § 5 Absatz 3 Satz 2 des Kapitalanlagegesetzbuches (KAGB) nicht für die Auslegung des Begriffs des Investmentfonds im InvStG durchgreift.

Begründung:

Investmentfonds sind nach § 1 Absatz 2 Satz 1 InvStG sämtliche Investmentvermögen i. S. d. § 1 Absatz 1 KAGB. Investmentvermögen i. S. d. § 1 Absatz 1 KAGB ist jeder Organismus für gemeinsame Anlagen, der von einer Anzahl von Anlegern Kapital einsammelt, um es gemäß einer festgelegten Anlagestrategie zum Nutzen dieser Anleger zu investieren und der kein operativ tätiges Unternehmen außerhalb des Finanzsektors ist.

Zur Auslegung des Begriffs des Investmentvermögens kann nach Auffassung der Finanzverwaltung auf die aufsichtsrechtlichen Verwaltungsverlautbarungen zurückgegriffen werden (insbesondere Auslegungsschreiben der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht vom 14. Juni 2013, zuletzt geändert am 9. März 2015 - Q 31-Wp 2137-2013/0006). Hinsichtlich der von den Finanzbehörden zu beurteilenden Rechtsfrage, ob ein Investmentfonds vorliegt, besteht jedoch nach Auffassung der Finanzverwaltung keine Bindung an die aufsichtsrechtliche Entscheidung nach § 5 Absatz 3 Satz 2 KAGB zum Vorliegen eines Investmentvermögens.

Nach § 5 Absatz 3 Satz 1 KAGB entscheidet die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht in Zweifelsfällen, ob ein inländisches Unternehmen den Vorschriften des KAGB unterliegt oder ob ein Investmentvermögen i. S. d. § 1 Absatz 1 KAGB vorliegt. Nach § 5 Absatz 3 Satz 2 KAGB sind Verwaltungsbehörden an die Entscheidungen der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht gebunden.

Nach Sichtweise der Finanzverwaltung gilt diese Bindungswirkung jedoch nur für aufsichtsrechtliche und nicht für steuerrechtliche Fragestellungen. Diese Sichtweise sollte jedoch gesetzlich klarstellend geregelt werden.

62. Zu Artikel 14 (§ 10 Absatz 5 InvStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob § 10 Absatz 5 InvStG insoweit angepasst wird, dass nur bei Investmentfonds im Sinne des § 10 Absatz 1 InvStG und nicht bei Investmentfonds im Sinne des § 10 Absatz 2 InvStG kein Steuerabzug vorzunehmen ist.

Begründung:

Nach § 10 InvStG werden bestimmte Investmentfonds steuerbefreit. Dies gilt nach § 10 Absatz 1 InvStG uneingeschränkt für sämtliche vom Investmentfonds erzielten Erträge, wenn sich an dem Investmentfonds ausschließlich steuerbegünstigte Anleger beteiligen, die entweder die Voraussetzungen des § 44a Absatz 7 Satz 1 EStG erfüllen (insbesondere gemeinnützige Anleger) oder die Anteile im Rahmen von Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen halten.

Für derartige Investmentfonds sieht § 10 Absatz 5 InvStG eine vollständige Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug vor. Die Regelung soll Liquiditätsnachteile vermeiden, die ein steuerbegünstigter Investmentfonds dadurch erleiden würde, wenn auf erzielte Kapitalerträge (z. B. Dividenden) zunächst Kapitalertragsteuer einbehalten und erst nach Ablauf des Geschäftsjahres im Rahmen einer Körperschaftsteuerveranlagung erstattet würde.

Die derzeitige Abstandnahmeregelung begünstigt jedoch auch solche Investmentfonds die nach § 10 Absatz 2 i. V. m. § 8 Absatz 2 InvStG nur partiell steuerbefreit sind. Bei solchen Investmentfonds bleibt die Körperschaftsteuerpflicht für inländische Beteiligungseinnahmen (insbesondere Dividendenerträge) bestehen, sodass insoweit eine Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nicht gerechtfertigt erscheint.

Durch eine gesetzliche Anpassung ließe sich zudem Verwaltungsaufwand vermeiden, da hinsichtlich der bisher ohne Steuerabzug vereinnahmten Beteiligungseinnahmen eine Pflicht zur Körperschaftsteuerveranlagung besteht. Durch einen entsprechenden Steuerabzug würde zukünftig die Veranlagungspflicht des Investmentfonds insoweit entfallen (vgl. § 5 Absatz 2 InvStG).

63. Zu Artikel 14 Nummer 8 Buchstabe d (§ 20 Absatz 4 InvStG)

Die Regelung in Artikel 14 Nummer 8 Buchstabe d des § 20 Absatz 4 InvStG, die dem Anleger einen individuellen Nachweis ermöglicht, um für seine Investorserträge eine Teilfreistellung nach § 20 Absatz 1, 2 oder 3 InvStG zu erhalten, eröffnet erhebliches Gestaltungspotenzial und stellt die Finanzämter vor kaum zu bewältigende Herausforderungen. Der Bundesrat bittet im weiteren Gesetzgebungsverfahren daher zu prüfen, ob diese Regelung wirklich – wie in der seinerzeitigen Gesetzesbegründung (BR-Drucksache 119/16, S. 103) dargelegt – aus europarechtlichen Gründen geboten ist.

Begründung:

Die Gewährung der Teilfreistellung des § 20 InvStG setzt grundsätzlich voraus, dass sich der Investmentfonds in den Anlagebedingungen verpflichtet, bestimmte Anlagegrenzen (Aktienfonds- oder Mischfonds-Kapitalbeteiligungsquote oder Immobilienfonds- oder Auslands-Immobilienfondsquote) einzuhalten. Die für Privatanleger geltenden Teilfreistellungssätze werden ohne Tätigwerden der Anleger bereits im Kapitalertragsteuerverfahren berücksichtigt.

Mit der Regelung des § 20 Absatz 4 InvStG räumt der Gesetzgeber den Anlegern aber auch eine individuelle Nachweismöglichkeit ein, um die Teilfreistellung zu erhalten. Weist ein Anleger nach, dass der Investmentfonds während des gesamten Jahres die jeweiligen Anlagegrenzen tatsächlich eingehalten hat, ist die entsprechende Teilfreistellung – unabhängig von der Ausgestaltung der Anlagebedingungen des Investmentfonds – in der Veranlagung des Anlegers zu berücksichtigen. Nach der Gesetzesbegründung zum InvStRefG war der wesentliche Grund für die Einräumung dieser Nachweismöglichkeit das EuGH-Urteil vom 9. Oktober 2014 in der Rs. C-326/12 (vgl. BR-Drucksache 119/16, S. 103). Diese zur Vermeidung vermeintlicher EU-rechtlicher Risiken geschaffene Vorschrift entwickelt sich aktuell in der Praxis zu einem beträchtlichen Problem. Dies liegt u. a. daran, dass diverse (insb. ausländische) Kapitalverwaltungs-gesellschaften die Anlagebedingungen ihrer Aktien-, Misch und Immobilienfonds nicht entsprechend der Vorgaben i. S. d. § 2 Absatz 6 bis 9a und § 20 Absatz 3 InvStG angepasst haben und stattdessen den Anlegern nach Ablauf eines jeden Jahres Bescheinigungen zur Verfügung stellen, wenn der jeweilige Investmentfonds die maßgeblichen Anlagegrenzen tatsächlich erfüllt hat. Die Anleger sollen damit die Anwendung der entsprechenden Teilfreistellung im Rahmen der Veranlagung unter Berufung auf § 20 Absatz 4 InvStG beantragen können. Derartige Bescheinigungen werden den Anlegern derzeit auch von Investmentfonds zur Verfügung gestellt, die nach ihren Anlagebedingungen (nur) als Mischfonds zu qualifizieren sind, im abgelaufenen Jahr aber tatsächlich die Voraussetzungen für die volle Aktienteilfreistellung erfüllt haben.

Sollte sich diese Praxis in der Fondsbranche weiter verbreiten, wird dies die Finanzämter vor enorme Herausforderungen stellen. Denn jeder Fall der Anwendung des § 20 Absatz 4 InvStG muss vom Finanzamt des Anlegers individuell erfasst und fortgeschrieben werden. Dies ist erforderlich, um der Regelung des § 22 Absatz 1 Satz 2 InvStG gerecht zu werden, nach der bei einem ausbleibenden Nachweis des Anlegers für das Folgejahr die Investmentanteile fiktiv zum Jahreswechsel als veräußert gelten. Das Finanzamt muss aufgrund der Zuflussregelung in § 22 Absatz 3 InvStG zudem kontrollieren, ob die Investmentanteile evtl. zwischenzeitlich veräußert wurden. Schließlich muss der seitens der depotführenden Stelle angesetzte Veräußerungsgewinn bzw. -verlust ggf. aufgeteilt und korrigiert werden.

Eine weitere Belastung der Finanzämter wird in den Fällen eintreten, in denen eine Teilfreistellung nach § 20 Absatz 4 InvStG bei Ausschüttungen von ausländischen Investmentfonds angewandt werden soll, die im Ausland einem Quellensteuerabzug unterlegen haben. Denn in solch einem Fall ist die depotführende Stelle bei der Höchstbetragsberechnung nach § 32d Absatz 5 Satz 1 EStG nicht von der Anwendung der nun anzusetzenden Teilfreistellung ausgegangen. Eine ggf. erforderliche manuelle Kürzung der anrechenbaren Steuer durch das Finanzamt wird regelmäßig die Mitwirkung des Anlegers bzw. seiner depotführenden Stelle voraussetzen.

Darüber hinaus birgt § 20 Absatz 4 InvStG in Verbindung mit der Regelung des § 22 Absatz 1 Satz 2 InvStG ein enormes Gestaltungspotenzial. Die Anwendung von § 20 Absatz 4 InvStG setzt eine Antragstellung des Anlegers voraus. So hat er es in der Hand, ob es für das jeweilige Jahr zu einer Anwendung der entsprechenden Teilfreistellung kommt oder nicht. In der Folge könnte ein Anleger einen Antrag auf Anwendung des § 20 Absatz 4 InvStG nur für die Jahre stellen, in denen es für ihn günstig ist, weil der Investmentfonds eine positive Wertentwicklung hatte. In Verlustjahren verzichtet er hingegen darauf und kann so den Verlust in ungeminderter Höhe abziehen.

In Anbetracht der Probleme und Risiken sollte nochmals intensiv überprüft werden, ob diese Norm aus europarechtlichen Gründen geboten ist. Immerhin gibt es erhebliche Unterschiede zum Sachverhalt der Rs. C-326/12, bei dem es zur Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG 2004 kommen sollte, weil die Kapitalverwaltungsgesellschaft nach Ablauf des Geschäftsjahres kein Steuerreporting für den Investmentfonds veröffentlicht hatte. Hier hatte der EuGH verlangt, dem Anleger auch eine andere Form des Nachweises der steuerlich relevanten Erträge zu ermöglichen.

Die regulären Vorschriften zur Anwendung einer Teilfreistellung i. S. d. § 2 Absatz 6 bis 9a und § 20 Absatz 1 bis 3 InvStG sehen vor, dass nur die Erträge solcher Investmentfonds teilfreigestellt werden, die im Vorfeld eine bestimmte Anlagestrategie festgelegt haben und diese auch tatsächlich verfolgen. Der Antrag nach § 20 Absatz 4 InvStG ist aber nicht lediglich eine andere Form des Nachweises dieser Voraussetzungen, sondern greift inhaltlich deutlich kürzer. Es wird nicht verlangt zu belegen, dass sich der Investmentfonds bereits im Vorfeld zu einer bestimmten Anlagestrategie verpflichtet hat. Vielmehr genügt es, retrospektiv nachzuweisen, dass der Investmentfonds – obwohl möglicherweise gar nicht beabsichtigt – bestimmte Anlagegrenzen eingehalten hat. Die Hürden, um die steuerliche Begünstigung im Wege des § 20 Absatz 4 InvStG zu erhalten, sind daher niedriger als im regulären Verfahren.

Zudem ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung im Rahmen der Ausgestaltung des Anwendungsschreibens zum InvStG vom 21. Mai 2019 (BStBl I S. 527) insb. der ausländischen Fondsbranche bzgl. der Festlegung der "Anlagebedingungen" ganz erheblich entgegengekommen ist. So zählen auch vertragliche Nebenabreden (z. B. in Form eines "Side Letter") zu den Anlagebedingungen, wenn diese verbindliche Vorgaben für den Investmentfonds enthalten (vgl. Rz. 2.48 des o. a. Anwendungsschreibens). Darüber hinaus sind ggf. sogar die Angaben in einem Verkaufsprospekt als Bestandteil der Anlagebedingungen zu betrachten (vgl. Rz. 2.49 des o. a. Anwendungsschreibens). Daher besteht für ausländische Investmentfonds durchaus die Möglichkeit, ohne großen Aufwand ihre Anlagestrategie im

Vorfeld in einer für die Gewährung der Teilfreistellung ausreichenden Verbindlichkeit festzulegen. Eine diesbezügliche Diskriminierung ausländischer Investmentfonds, die aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen eine Regelung im Sinne des § 20 Absatz 4 InvStG erzwingen könnte, erscheint damit zumindest zweifelhaft. Und selbst wenn eine andere Form des Nachweises gleichwohl anzuerkennen wäre, ginge damit noch lange nicht eine Notwendigkeit einher, die materiell rechtlichen Voraussetzungen abzusenken und auf das Erfordernis der vorherigen verbindlichen Festlegung der Anlagestrategie zu verzichten.

64. Zu Artikel 14 Nummer 8a - neu - (§ 22 Absatz 3 InvStG)

In Artikel 14 ist nach Nummer 8 folgende Nummer 8a einzufügen:

„8a. In § 22 Absatz 3 werden am Ende nach den Wörtern „veräußert wird“ die Wörter „oder nach § 19 Absatz 2 als veräußert gilt.“ angefügt.“

Begründung:

§ 19 Absatz 2 InvStG sieht für den Fall, dass ein Investmentfonds nicht mehr in den Anwendungsbereich des Investmentsteuergesetzes fällt, eine Veräußerungsfiktion bzgl. der entsprechenden Investmentanteile vor. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum es bei solch einem generellen Regimewechsel nicht auch zu einer Abrechnung der fiktiven Veräußerungsgewinne i. S. d. § 22 Absatz 1 und 2 InvStG kommen sollte.

65. Zu Artikel 14 Nummer 13 Buchstabe a - neu -

(§ 49 Absatz 1 Satz 3 - neu - InvStG)

Artikel 14 Nummer 13 ist wie folgt zu fassen:

„13. § 49 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Für die Anwendung des § 3 Nummer 40 des Einkommensteuergesetzes und § 8b des Körperschaftsteuergesetzes gilt § 30 Absatz 3 entsprechend.“

b) Absatz 3 Satz 5 (weiter wie Gesetzentwurf)

Begründung:

§ 49 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Satz 2 regelt die Anwendung der Beteiligungsertragsbefreiung des § 3 Nummer 40 EStG und § 8b KStG auf den Anleger-Aktiengewinn, wenn ein Spezial-Investmentanteil veräußert wird oder ein Gewinn aus einem Spezial-Investmentanteil in sonstiger Weise realisiert wird, sowie bei Teilwertab- und -zuschreibungen. Klarstellend wird in § 49 Absatz 1 Satz 3 – neu – InvStG-E ergänzt, dass § 3 Nummer 40 EStG und § 8b KStG nur dann anzuwenden sind, wenn es sich nicht um einen in § 30 Absatz 3 InvStG genannten Anleger handelt.

66. Zu Artikel 14 Nummer 15 Buchstabe c (§ 56 Absatz 6 Satz 2a - neu -, Satz 3a - neu -, Satz 4 InvStG)

In Artikel 14 ist Nummer 15 Buchstabe c wie folgt zu fassen:

„c) Absatz 6 wird wie folgt gefasst:

aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

„Verbleibender Freibetrag ist im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme der Betrag von 100 000 Euro vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag nach Satz 1 Nummer 2; verbleibender Freibetrag ist in den Folgejahren der zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte verbleibende Freibetrag vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag nach Satz 1 Nummer 2.“

bb) Nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 10d Absatz 4 Sätze 4 bis 6 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden.“

cc) Satz 4 ist wie folgt zu fassen:

„Anteile im Sinne des § 21 Absatz 2a und 2b des Investmentsteuergesetzes in der bis zum 31. Dezember 2017 geltenden Fassung sind keine bestandsgeschützten Alt-Anteile im Sinne der Sätze 1 bis 3a.““

Begründung:

Zu § 56 Absatz 6 Satz 2a - neu -:

Durch die Einfügung des Satzes 2a wird der bisher unbestimmte Rechtsbegriff „verbleibender Freibetrag“ legal definiert. Dies dient der Klarstellung der Systematik bei der Fortentwicklung des Freibetrags.

Bei erstmaliger Inanspruchnahme des Freibetrags ist dies der Betrag von 100 000 Euro, vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag. In den darauf folgenden Jahren ist dies der zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte verbleibende Freibetrag, vermindert um den bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigten Freibetrag.

Die Feststellung nach § 56 Absatz 6 Satz 2 InvStG ist Grundlagenbescheid im Sinne des § 182 Absatz 1 AO für nachfolgende Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheide sowie für die Feststellung des verbleibenden Freibetrags.

Zu § 56 Absatz 6 Satz 3a – neu –:

§ 56 Absatz 6 Satz 2 InvStG regelt, dass der am Schluss des Veranlagungszeitraums verbleibende Freibetrag nach § 56 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 InvStG bis zu seinem vollständigen Verbrauch jährlich gesondert festzustellen ist. Für diese gesonderte Feststellung des verbleibenden Freibetrags ist das Finanzamt zuständig, das für die Besteuerung des Anlegers nach dem Einkommen zuständig ist. Weitere Verfahrensvorschriften enthält § 56 Absatz 6 InvStG in seiner aktuellen Fassung nicht. Der Steuerfestsetzung eines Kalenderjahres kommt in der bisherigen Gesetzesfassung keine Funktion als Grundlagenbescheid im Sinne des § 182 Absatz 1 AO für den Feststellungsbescheid über den verbleibenden Freibetrag nach § 56 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 InvStG des gleichen Veranlagungszeitraums zu. Die Höhe des bei der Einkünfteermittlung im Veranlagungsverfahren in Anspruch genommenen Freibetrags ist lediglich unselbständige Besteuerungsgrundlage (§ 157 Absatz 2 AO). Von ihr geht bisher keine Bindung für das Feststellungsverfahren nach § 56 Absatz 6 Satz 2 InvStG aus. Durch Einfügung des Satzes 5 wird nunmehr die verfahrensrechtliche Systematik der Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags nach § 10d Absatz 4 Sätze 4 bis 6 EStG auf die Feststellung des verbleibenden Freibetrags nach § 56 Absatz 6 Satz 2 InvStG übertragen. Demnach entfaltet der Einkommen- / Körperschaftsteuerbescheid – obwohl er verfahrensrechtlich kein Grundlagenbescheid ist – durch entsprechende Anwendung der Regelungen in § 171 Absatz 10, § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und § 351 Absatz 2 AO und § 42 FGO eine gleichartige Wirkung. Dies dient der Sicherung des Rechtsfriedens – auch zugunsten des Steuerpflichtigen –, indem die Feststellung des verbleibenden Freibetrags an die materiell-rechtliche Würdigung im Steuerbescheid anknüpft. Wenn der Steuerbescheid zwar nach dem steuerlichen Verfahrensrecht korrigiert werden könnte, dies aber allein deshalb unterbleibt, weil sich die Höhe der festzusetzenden Steuer nicht ändert, kann die Feststellung des verbleibenden Freibetrags ausnahmsweise unabhängig von den der Steuerfestsetzung zu Grunde gelegten

Besteuerungsgrundlagen erfolgen.

Bei der Änderung des § 56 Absatz 6 InvStG durch Artikel 13 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) wurden die bisherigen Sätze 4 und 5 aufgehoben, der Verweis wurde jedoch nicht angepasst. Durch die Einfügung der Sätze 3 und 5 ist der Verweis wieder zutreffend und kann in der bisherigen Form bestehen bleiben.

67. Zu Artikel 18 Nummer 2 Buchstabe b (§ 30 Absatz 4 Nummer 2b AO)

In Artikel 18 Nummer 2 Buchstabe b ist § 30 Absatz 4 Nummer 2b wie folgt zu fassen:

- „2b. sie der Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben des Statistischen Bundesamtes dient oder sie für die Zusammenarbeit der Statistischen Landesämter mit dem Statistischen Bundesamt erforderlich ist.“

Begründung:

Mit der Änderung soll erreicht werden, dass nicht nur das Statistische Bundesamt, sondern auch die Statistischen Landesämter zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, verwenden dürfen. Die derzeitige Rechtslage behindere die Zusammenarbeit der Statistikämter untereinander und erschwere insbesondere den Statistischen Landesämtern die Arbeit.

Der sich aus der Gesetzesbegründung ergebende Zweck der Gesetzesänderung ist grundsätzlich zu begrüßen. Die überschießenden Regelungsinhalte der vorgesehenen Normänderung sind aber nicht hinnehmbar. Denn die bloße Vorgabe, wonach geschützte Daten zur Erfüllung der (auch) durch einfaches Landesgesetz vorgegebenen Aufgaben der Landesämter genutzt werden dürfen, birgt nicht unerhebliche Risiken, die es durch eine Präzisierung des Regelungsgehalts der Norm zu verhindern gilt.

Durch das Steuergeheimnis (§ 30 AO) werden alle Informationen geschützt, die einem Amtsträger oder einer ihm gleichgestellten Person in einem der in § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a bis c AO genannten Verfahren über identifizierte oder identifizierbare (lebende oder verstorbene) natürliche Personen sowie Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen bekannt geworden sind. Der Schutzbereich geht damit über den der Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) und des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) hinaus.

Dabei ist unerheblich, ob diese Informationen bzw. Verhältnisse (personenbezogene Daten) für die Besteuerung relevant sind oder nicht. Zu den personenbezogenen Daten gehören neben dem Umstand, ob (und ggf. wo) jemand steuerlich geführt wird, ob ein (und ggf. welches) Verwaltungsverfahren gegen den Betroffenen betrieben wird, in erster Linie die Besteuerungsgrundlagen im weitesten Sinne (Einnahmen, Ausgaben, Einkunftsquellen und erzielte Einkunftsarten, Gewinn, Umsatz, Zahl der Arbeitnehmer und Angaben über die an sie gezahlten Löhne, Geschäftsbeziehungen, sonstige Buchführungsdaten, Art der Gewinnermittlung), das Erklärungs- und Zahlungsverhalten sowie u. a. Name, Geburtsdatum, Alter, Familienstand, Kinderzahl, Religion, Aussehen, Gesundheitszustand, Behinderungen und Anschrift.

Eine Offenbarung dieser personenbezogenen Daten ist nur in engen Grenzen – insbesondere aufgrund gesetzlicher Erlaubnis (vgl. § 30 Absatz 4 Nummer 2 AO) – zulässig. Dieser „gesetzesbezogene Öffnungstatbestand“ ist aber auf bundesgesetzliche Regelungen beschränkt; eine Regelung in einem Landesgesetz genügt nicht (ausdrückliche Klarstellung durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17.07.2017, BGBl. I S. 2541; Hinweis insoweit auf BT-Drucksache 18/12611, S. 18, 89).

Abweichend hiervon wäre nunmehr bei der Statistikerstellung, der durchaus erhebliche öffentlichkeitswirksame Wirkungen zukommen können, eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses auch dem Landesgesetzgeber eröffnet. Hinzu tritt, dass mit jeder Aufgabenerweiterung der Statistischen Landesämter zugleich die Offenbarungs- und Verwertungsbefugnis nach § 30 Absatz 4 Nummer 2b AO erweitert wird, ohne dass der (Landes)-Gesetzgeber diese zusätzliche Einschränkung des Steuergeheimnisses ausdrücklich regeln oder ihm die Betroffenheit steuerlicher Daten überhaupt bewusst sein muss. Hierin zeigt sich die besondere Risikoerhöhung, wenn diese weitergehenden Öffnungen jedem Landesgesetzgeber für sich und nicht ausschließlich dem Bundesgesetzgeber - mit dem gesetzgeberischen Korrektiv des Bundesrates - überlassen bliebe. Die offene Formulierung „zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben“ ist in Bezug auf die Statistischen Landesämter deshalb deutlich kritischer zu sehen als beim Statistischen Bundesamt.

Je nach Zusammensetzung einer Landesregierung kann es im Falle rechtsstaatlich problematischer Konstellationen zu der Situation kommen, dass Landesgesetze mit dem Ziel geändert werden, bestimmte bzw. neue Statistiken aus politischen Interessen und u. U. zu populistischen Zwecken erstellen zu lassen. Dies könnte erhebliche Folgewirkungen auch für die betroffenen Steuerbürger auslösen, ohne dass diese Wirkungen noch für den Bundesgesetzgeber kontrollierbar wären. Selbst wenn es sich hierbei derzeit nur um eine eher theoretische Eventualität handelt, sollte in § 30 AO hierzu erst gar keine entsprechende Möglichkeit eröffnet werden.

68. Zu Artikel 18 Nummer 2a - neu - (§ 31 Absatz 2 Satz 1 AO)

In Artikel 18 ist nach Nummer 2 folgende Nummer 2a einzufügen:

- „2a. In § 31 Absatz 2 Satz 1 werden die Wörter „nach § 30 geschützten Daten“ durch die Wörter „nach § 30 Absatz 2 Nummer 1 geschützten personenbezogenen Daten“ ersetzt.“

Begründung:

Der bislang verwendete Begriff „geschützte Daten“ umfasst auch die „Betriebs- und Geschäftsgeheimnisse“ nach § 30 Absatz 2 Nummer 2 Abgabenordnung (AO), wird aber im Anwendungsbereich des § 31 AO – anders als bspw. bei §§ 31a und 31b AO – nicht benötigt. Mit der Ersetzung der Begrifflichkeit „nach § 30 geschützte Daten“ durch „nach § 30 Absatz 2 Nummer 1 geschützte personenbezogenen Daten“ erfolgt damit eine nach § 30 AO gebotene Reduzierung einer (bundes)gesetzlich zulässigen Offenbarung auf das notwendige Maß (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz).

69. Zu Artikel 18 Nummer 2b - neu - (§ 52 Absatz 2 Satz 1

Nummer 26 - neu - AO)

Artikel 19 Nummer 1a - neu- (§ 1a Absatz 4 EGAO)

- a) In Artikel 18 ist nach der neuen Nummer 2a folgende Nummer 2b einzufügen:

- „2b. In § 52 Absatz 2 Satz 1 wird in Nummer 25 der Punkt am Ende durch ein Semikolon ersetzt und folgende Nummer 26 angefügt:

- „26. die Förderung der Einrichtung und Unterhaltung von Kommunikationsnetzwerken, die der Allgemeinheit ohne Gegenleistung offenstehen (Freifunk-Netze). Als Gegenleistung in diesem Sinne gilt insbesondere die Erlaubnis zur Verwendung oder Weitergabe der Nutzerdaten für gewerbliche Zwecke.““

b) In Artikel 19 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. Dem § 1d wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 26 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.““

Begründung:

Das gemeinnützige Engagement von Freifunk-Initiativen für eine digitale Gesellschaft soll durch die Aufnahme eines neuen Katalogzwecks in die Abgabenordnung unterstützt werden. Die neue Ziffer ermöglicht es, auch solche Freifunk-Initiativen als gemeinnützig anzuerkennen, die auch bzw. ausschließlich Freifunk-Netze aufbauen und unterhalten.

Aus Gründen der Rechtssicherheit wird die Einrichtung und Unterhaltung von „Freifunk-Netzen“ als neue Nummer 26 in den Katalog der gemeinnützigen Zwecke in § 52 Absatz 2 Satz 1 der Abgabenordnung aufgenommen. Grundvoraussetzung für die Steuerbegünstigung dieser wesentlichen Aktivität im Bereich Freifunk ist eine eindeutige, trennscharfe Definition des Förderzwecks. Diese erfolgt in Satz 1 der neuen Nummer 26.

Satz 2 der Regelung dient zur Abgrenzung des gemeinnützigen Freifunks von kommerziellen Angeboten im Bereich der Kommunikationsnetzwerke.

Der Bundesrat hat bereits im Jahr 2017 einen entsprechenden Gesetzesantrag ins Gesetzgebungsverfahren eingebracht (BR-Drucksache 107/17(B)), welches aufgrund der Diskontinuität nicht abgeschlossen wurde. Eine Wiederaufsetzung erfolgte Ende 2018 (BR-Drucksache 573/18(B)). Die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung zu dem Gesetzentwurf im Januar 2019 die Initiative des Bundesrates begrüßt, jedoch angekündigt, die Förderung des Freifunks erst im Zusammenhang mit weiteren Veränderungspotentialen für den Bereich der Gemeinnützigkeit, die die Bundesregierung identifiziert hat, insgesamt in einem Gesetzentwurf zu bündeln (BT-Drucksache 19/6925). Derzeit ist nicht absehbar, wann die Bundesregierung ihrer Ankündigung nachkommt. Aufgrund der für erforderlich gehaltenen Gesetzesänderung ist ein erneuter Aufgriff geboten.

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 57 der Abgabenordnung.

70. Zu Artikel 18 Nummer 2c - neu - (§ 57 Absatz 3 - neu -, Absatz 4 - neu - AO)
Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§1d Absatz 4 Satz 2 - neu - EGAO)

- a) In Artikel 18 ist nach der neuen Nummer 2b folgende Nummer 2c einzufügen:

„2c. Dem § 57 werden nach Absatz 2 folgende Absätze angefügt:

„(3) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 erfüllt, einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht. Die §§ 14 sowie 65 bis 68 sind mit der Maßgabe anzuwenden, dass für das Vorliegen der Eigenschaft als Zweckbetrieb bei der jeweiligen Körperschaft die Tätigkeiten der nach Satz 1 zusammenwirkenden Körperschaften zusammenzufassen sind.

(4) Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar im Sinne des Absatzes 1 Satz 1, wenn sie ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet.““

- b) In Artikel 19 ist in der neuen Nummer 1a dem Absatz 4 folgender Satz 2 anzufügen:

„§ 57 Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.“

Begründung:

Zu § 57 Absatz 3:

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt die satzungsgemäße Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren Körperschaft, die im Übrigen die Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung erfüllt, einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar. Körperschaften wird es hierdurch ermöglicht, steuerbegünstigt arbeitsteilig zusammenzuwirken, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu realisieren. Verfolgen mehrere

Körperschaften, die außer dem Unmittelbarkeitsgrundsatz alle Voraussetzungen der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung erfüllen, satzungsgemäß durch planmäßiges Zusammenwirken einen gemeinnützigen Zweck, ist das Kriterium der Unmittelbarkeit für alle beteiligten Körperschaften erfüllt.

Nach dem im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre satzungsgemäßen Zwecke grundsätzlich selbst verwirklichen. Gliedert zum Beispiel eine steuerbegünstigte Körperschaft, die ein Krankenhaus i.S. des § 67 der Abgabenordnung betreibt, einen zum Zweckbetrieb gehörenden Wäschereibetrieb auf eine Tochtergesellschaft (Wäscherei-GmbH) aus, führt der Unmittelbarkeitsgrundsatz nach derzeitigem Recht dazu, dass die Wäscherei-GmbH nicht steuerbegünstigt ist. Denn bei der ausgegliederten Tätigkeit handelt es sich bei isolierter Betrachtung nicht um eine ideelle oder zweckbetriebliche Tätigkeit. Sie fördert daher nur mittelbar den steuerbegünstigten Zweck der ausgliedernden Körperschaft. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht, da bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise die Sachverhalte vor und nach der Ausgliederung im Wesentlichen identisch sind. Die zuvor zum Zweckbetrieb gehörende Betätigung (Wäscherei) wird lediglich auf verschiedene Rechtsträger aufgeteilt.

Leistungen, die in Verwirklichung des gemeinsamen Zwecks im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfolgen, werden innerhalb eines Zweckbetriebs erbracht, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 65 ff. der Abgabenordnung erfüllt sind. Für die Prüfung der Voraussetzungen des Zweckbetriebs im Sinne der §§ 65 ff. der Abgabenordnung sind die aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ausgeübten Tätigkeiten aller beteiligten Körperschaften in ihrer Gesamtheit zu beurteilen. Ist aufgrund des planmäßigen Zusammenwirkens ein Tatbestand der §§ 65 ff. der Abgabenordnung erfüllt, ist diese zweckbetriebliche Beurteilung für alle beteiligten Körperschaften maßgeblich. Für die Erbringung von Leistungen außerhalb des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks gelten die allgemeinen Grundsätze.

Die vorgeschlagenen Regelungen in § 57 Absatz 3 Satz 2 der Abgabenordnung bewirken im Beispiel, dass die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH gegenüber der Krankenhausgesellschaft im Rahmen des planmäßigen Zusammenwirkens als Zweckbetriebsleistungen nach § 67 der Abgabenordnung gelten. Sowohl die Krankenhausgesellschaft als auch die Wäscherei-GmbH erbringen ihre Leistungen somit jeweils im Rahmen eines Zweckbetriebs nach § 67 der Abgabenordnung. Erbringt die ausgegliederte Wäscherei-GmbH hingegen Wäschereidienstleistungen an Dritte, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 64 der Abgabenordnung.

Zu § 57 Absatz 4:

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung stellt das Halten und Verwalten von Anteilen an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften einen Fall der unmittelbaren Zweckverwirklichung dar.

Hält eine Körperschaft ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften (z. B. nach Ausgliederung aller operativen Tätigkeiten auf Beteiligungsgesellschaften), ist diese Tätigkeit nach geltendem Recht nicht steuerbegünstigt, wenn die Körperschaft ausschließlich typische Aufgaben einer Holdinggesellschaft wahrnimmt. Dieses Ergebnis ist nicht sachgerecht. Durch die Aufteilung der Tätigkeit auf mehrere Gesellschaften ändert sich bei wertender Betrachtung das wirtschaftliche Gesamtbild nicht.

Soweit die Holdinggesellschaft entgeltliche Leistungen gegenüber den Kapitalgesellschaften ausführt, an denen sie beteiligt ist, beurteilen sich diese nach den allgemeinen Regelungen.

Zu Artikel 19 Nummer 1a - neu -:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 57 der Abgabenordnung.

71. Zu Artikel 18 Nummer 2d - neu - (§ 58 Nummern 1 und 2 AO)

Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§1d Absatz 4 Satz 3 - neu - EGAO)

a) In Artikel 18 ist der neuen Nummer 2c folgende Nummer 2d anzufügen:

„2d. § 58 wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:

„1. eine Körperschaft einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts Mittel für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke zuwendet. Die Zuwendung von Mitteln an eine beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist. Beabsichtigt die Körperschaft als einzige Art der Zweckverwirklichung, Mittel anderen Körperschaften oder juristischen Personen des öffentlichen Rechts zuzuwenden, ist die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in der Satzung zu benennen. Hat sich die zuwendende Körperschaft die Steuerbegünstigung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes der empfangenden Körperschaft zum Zeitpunkt der Zuwendung durch eine Ausfertigung

1. der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids, deren Datum nicht länger als fünf Jahre zurückliegt, oder
2. des Bescheids über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Absatz 1, dessen Datum nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt, wenn bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde,

nachweisen lassen, darf sie auf die Richtigkeit dieser Unterlagen vertrauen, es sei denn, dass der zuwendenden Körperschaft die Unrichtigkeit der Angaben bekannt oder in Folge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt war. Der Vertrauensschutz entfällt, wenn die hingebende Körperschaft eine schädliche Verwendung durch die empfangende Körperschaft veranlasst. Die Sätze 4 und 5 gelten in den Fällen des § 55 Nummer 4 entsprechend.“

b) Nummer 2 wird aufgehoben..

- b) In Artikel 19 ist in der neuen Nummer 1a dem Absatz 4 folgender Satz anzufügen:

„§ 58 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden.““

Begründung:

Zu § 58 Nummer 1 Sätze 1 bis 3 und Nummer 2 (Einheitlicher Mittelweitergabetatbestand):

Mit der vorgeschlagenen Neuregelung werden die bisherigen unterschiedlichen Regelungen in § 58 Nummer 1 und 2 der Abgabenordnung zur Mittelweitergabe von steuerbegünstigten Körperschaften an andere gemeinnützige Körperschaften bzw. an juristische Personen des öffentlichen Rechts und andere Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken vereinheitlicht. Der neue Tatbestand führt damit zu mehr Rechtssicherheit und erleichtert den Verwaltungsvollzug. Denn die bisher bestehenden Unterschiede in den Tatbeständen des § 58 Nummer 1 AO (Mittelweitergabe durch Förderkörperschaften) und § 58 Nummer 2 AO (Mittelweitergabe durch Nicht-Förderkörperschaften) bei der Beschreibung des Vorgangs der Mittelweitergabe oder des divergierenden Empfängerkreises werden beseitigt.

Die Neuformulierung beinhaltet sowohl die klassische Mittelbeschaffungstätigkeit (bisher § 58 Nummer 1 der Abgabenordnung) als auch die Weitergabe sonstiger Mittel an andere Körperschaften (bisher § 58 Nummer 2 der Abgabenordnung).

Als Mittelempfänger nach Satz 1 und 2 kommen in Betracht

- inländische steuerbegünstigte Körperschaften,
- die in § 5 Absatz 2 Nummer 2 des Körperschaftsteuergesetzes aufgeführten Körperschaften (beschränkt steuerpflichtige Körperschaften),
- juristische Personen des öffentlichen Rechts und
- ausländische Körperschaften, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

Satz 3 stellt klar, dass es sich bei der Tätigkeit nach dem vorgeschlagenen § 58 Nummer 1 der Abgabenordnung nicht um einen eigenständigen Zweck, sondern um eine Art der Zweckverwirklichung handelt.

Dem Gebot der Satzungsklarheit entsprechend muss die Mittelweitergabe als Tätigkeit satzungsgemäß verankert werden, wenn es sich um das einzige Mittel zur Verwirklichung des geförderten Zwecks handelt. Im Gegensatz zur bisherigen Verwaltungsauffassung zu § 58 Nummer 1 der Abgabenordnung verlangt die Regelung nicht, dass die weitergegebenen Mittel von der Empfängerkörperschaft nur für die eigenen Satzungszwecke der Geberkörperschaft verwendet werden dürfen.

Die vorgeschlagene Regelung verzichtet auf die für die Fälle des bisherigen § 58 Nummer 2 der Abgabenordnung geltende Beschränkung des Umfangs der weitergabefähigen Mittel im Verhältnis zum Gesamtvermögen der zuzwendenden Körperschaft und führt insoweit zu weiterem Bürokratieabbau.

Zu § 58 Nummer 1 Sätze 4 bis 6 (Vertrauensschutz bei Mittelweitergaben):

Die vorgeschlagene Regelung greift für die Fälle von Mittelweitergaben nach § 58 Nummer 1 und 2 sowie § 55 Absatz 1 Nummer 4 der Abgabenordnung durch steuerbegünstigte Körperschaften an andere ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften die Grundsätze der Vertrauensschutzregelung nach § 10b Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes auf, die im Grundsatz den guten Glauben des Spenders an die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung schützt.

Gemeinnützige Körperschaften können im Rahmen von § 58 Nummer 1 und 2 sowie § 55 Absatz 1 Nummer 4 der Abgabenordnung Mittel insbesondere an andere, ebenfalls gemeinnützige Körperschaften sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts zur Verwendung für gemeinnützige Zwecke weitergeben. Die Folgen einer Mittelweitergabe an eine steuerbegünstigte Körperschaft, der im Nachhinein die Gemeinnützigkeit nicht zuerkannt bzw. aberkannt wird, bzw. einer fehlerhaften – möglicherweise von der gebenden Körperschaft nicht zu beeinflussenden - Verwendung von Mitteln durch eine steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft sind bisher nicht geregelt.

Die vorgeschlagene Regelung stellt sicher, dass es in diesen Fällen dann nicht nachträglich zu einer schädlichen Mittelverwendung bei der gebenden Körperschaft kommt, wenn sie das Zumutbare getan hat, um sich zu vergewissern, dass die rechtlichen Voraussetzungen für die Mittelweitergabe vorlagen bzw. vorliegen.

Satz 6 regelt die entsprechende Anwendung der Vertrauensschutzregelung für den Fall der Mittelweitergabe bei Auflösung oder Aufhebung bzw. bei Wegfall des bisherigen Zwecks einer steuerbegünstigten Körperschaft (§ 55 Nummer 4 der Abgabenordnung).

Zu Artikel 19 Nummer 1a - neu -:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 58 Absatz 3 der Abgabenordnung.

72. Zu Artikel 18 Nummer 2e - neu - (§ 64 Absatz 3 AO)

Artikel 19 Nummer 1a - neu - (§1d Absatz 4 Satz 4- neu - EGAO)

- a) In Artikel 18 ist nach der neuen Nummer 2 folgende Nummer 2e einzufügen:

„2e. In § 64 Absatz 3 wird die Angabe „35 000 Euro“ durch die Angabe „45 000 Euro“ ersetzt.“

- b) In Artikel 19 ist in der neuen Nummer 1d dem Absatz 4 folgender Satz 4 anzufügen:

„In § 64 Absatz 3 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Datum des Tags nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals ab dem 1. Januar 2020 anzuwenden.“

Begründung:

Die Freigrenze des § 64 Absatz 3 Abgabenordnung beträgt seit dem 1. Januar 2007 unverändert 35.000 Euro. Zweck der Regelung ist es, einerseits die steuerbegünstigten Körperschaften von bürokratischen und administrativen Pflichten und damit die Tätigkeit der Ehrenamtlichen zu entlasten, andererseits die Wettbewerbsneutralität nicht übermäßig anzutasten. Zur Ermittlung der Besteuerungsgrenze muss jede Körperschaft zwar weiterhin ihre Einnahmen aufzeichnen. Wird die Besteuerungsgrenze nicht erreicht, muss jedoch der Überschuss der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe nicht mehr ermittelt werden. Insbesondere ist es weder erforderlich, die Einnahmen und Ausgaben den steuerfreien und steuerpflichtigen Sektoren zuzuordnen, noch sind Erklärungen zur Körperschaft- und Gewerbesteuer abzugeben.

Eine Erhöhung der Freigrenze auf 45.000 Euro entlastet insbesondere kleinere Vereine und die für solche Vereine tätigen Ehrenamtlichen von steuerrechtlichen Verpflichtungen. Die Anhebung nach nunmehr mehr als zwölf Jahren ist notwendig, damit die Vorschrift ihrem Vereinfachungscharakter insbesondere im Hinblick auf geänderte wirtschaftliche Verhältnisse in den Vereinen weiterhin gerecht werden kann. So haben sich u. a. aufgrund der Einführung des Mindestlohns gerade für kleinere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe die Kostenstruktur und damit möglicherweise auch die Preise bzw. Einnahmen erhöht, soweit sie „am Markt“ durchsetzbar waren. Die Erhöhung der Freigrenze trägt solchen Entwicklungen Rechnung.

Gleichzeitig erfolgt die bislang unterbliebene Gleichsetzung mit der Freigrenze nach § 67a Absatz 1 Abgabenordnung, wonach sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins mit Einnahmen bis zu 45.000 Euro als (körperschaftsteuerbefreiter) Zweckbetrieb behandelt werden.

Zu Artikel Nummer 19a - neu -:

Die Vorschrift regelt die zeitliche Anwendung des § 64 Absatz 3 der Abgabenordnung.

73. Zu Artikel 18 (zum steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht)

Der Bundesrat erinnert daran, dass derzeit weitere Reformideen der Länder aus dem Bereich des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts geprüft werden. Er bittet daher die Bundesregierung, alle konsensualen Maßnahmen im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu berücksichtigen.

74. Zu Artikel 18 Nummer 5a - neu -,

Artikel 19 Nummer 3 - neu -,

Artikel 19a - neu - (§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummern 4c Satz 3 - neu - AO,

§ 26 Absatz 6 - neu - EGAO,

§ 24c Absatz 3 Satz 1a - neu -,

§ 64y - neu - KWG)

a) In Artikel 18 ist nach Nummer 5 folgende Nummer 5a einzufügen:

„5a. § 93 Absatz 7 wird wie folgt geändert:

In Satz 1 wird nach Nummer 4b folgende Nummer 4c eingefügt:

„4c. zur Leistung der internationalen Rechtshilfe in Steuerstrafsachen sowie zur Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten, soweit dies für die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben der mit der Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten betrauten Dienststellen der Finanzbehörden erforderlich ist oder“

b) Folgender Satz 3 wird angefügt:

„Sind die Daten in den nach § 93b Absätze 1 und 1a zu führende Dateisystemen unzutreffend oder unvollständig, kann die Finanzbehörde oder in den Fällen des § 1 Absatz 2 die Gemeinde die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht hierüber unterrichten.““

b) Dem Artikel 19 ist folgende Nummer 3 anzufügen:

„3. Dem § 26 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) § 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4c der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals auf Kontenabrufersuchen anzuwenden, die nach dem ...[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] gestellt werden.““

c) Nach Artikel 19 ist folgender Artikel 19a anzufügen:

„Artikel 19a

Änderung des Kreditwesengesetzes

Das Kreditwesengesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. September 1998 (BGBl. I S. 2776), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 8. Juli 2019 (BGBl. I S. 1002) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 24c Absatz 3 wird wie folgend geändert:

Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Satz 1 Nummer 2 ist für Finanzbehörden, die für die Verfolgung und Ahndung von Steuerstrafen zuständig sind, nicht anwendbar.“

2. Nach § 64x wird folgender § 64y eingefügt:

„§ 64y Übergangsvorschrift zum Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Für Kontenabrufersuchen, die von Finanzbehörden bis zum ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* gestellt werden, ist § 24c Absatz 3 in der bis zum ... *[einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes]* gültigen Fassung weiter anzuwenden.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 19 Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 19a Änderung des Kreditwesengesetzes“.

Begründung:

Derzeit werden Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren nach § 93 Absatz 7 AO durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) durchgeführt, wohingegen Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren nach § 24c KWG durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt werden.

Durch die neue Nummer 4c in § 93 Abs. 7 Satz 1 AO sollen Kontenabrufe für Steuerfahndungs- und Strafsachenstellen der Finanzbehörden zukünftig durch das BZSt durchgeführt werden. Denn die Steuerfahndung bei den Finanzbehörden nimmt in ihrer Doppelfunktion sowohl steuerverfahrensrechtliche als auch strafverfahrensrechtliche Aufgaben wahr. Die Erforschung und Aufdeckung von Steuerstraftaten ist dabei ganz überwiegend untrennbar mit der Ermittlung der im Besteuerungsverfahren relevanten Besteuerungsgrundlagen verbunden. Auch ist der Übergang zwischen den verschiedenen Ermittlungsstufen der Steuerfahndung, beginnend von den Vorermittlungen außerhalb des Strafverfahrens bis hin zu strafverfahrensrechtlichen Ermittlungsmaßnahmen bei Vorliegen eines konkreten Anfangsverdachts, fließend. Vor diesem Hintergrund sollte auch das Verfahren bei der Einholung der Konteninformationen im Wege des Kontenabrufs bei Ersuchen der Finanzbehörden vereinheitlicht werden, zumal sich die Verfahren aktuell im Wesentlichen nur hinsichtlich des Adressaten der Kontenabrufersuchen unterscheiden. Neue Ermittlungs- bzw. Erkenntnismöglichkeiten der Finanzbehörden sind damit nicht verbunden.

Im Übrigen sind die unterschiedlichen Verfahrenswege für die Finanzverwaltung arbeitsaufwendig, da nur bei Kontenabrufen der Finanzbehörden nach § 93 Absatz 7 AO durch das BZSt die für die Finanzverwaltung zur Identifikation des Steuerpflichtigen maßgebende Steueridentifikationsnummer beigelegt wird. Bei Kontenabrufen durch die BaFin nach § 24c KWG ist dies nicht vorgesehen, was eine eindeutige Identifizierung des Steuerpflichtigen bisher erschwert und auch zu Verwechslungen führen kann. Durch eine Vereinheitlichung der Verfahren wird gewährleistet, dass auch den Steuerfahndungs- und Strafsachenstellen der Finanzbehörden die Steueridentifikationsnummer mitgeteilt wird, um eine eindeutige Identifizierung des Steuerpflichtigen zu erreichen (vgl. § 93b Absatz 2 Satz 2 AO).

Die Neuregelung in § 93 Absatz 7 Nummer 4c AO ist erstmals auf Kontenabrufersuchen anzuwenden, die nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes gestellt werden. Bis zum Tag der Verkündung gestellte Kontenabrufersuchen der Steuerfahndungs- und Strafsachenstellen der Finanzbehörden sind nach den bisherigen Vorschriften durch die BaFin zu bearbeiten.

Bei der Änderung des KWG handelt es sich um eine Folgeänderung mit entsprechender Anwendungsregelung zur Ergänzung des § 93 Absatz 7 Satz 1 AO um eine neue Nummer 4c, da die Finanzbehörden in steuerstrafrechtlichen Angelegenheiten dann keine Ersuchen mehr an die BaFin zu stellen brauchen. Für die Tätigkeit der Finanzbehörden ist es darüber hinaus wichtig, dass die in

den Dateisystemen nach § 93b Absätze 1 und 1a AO gespeicherten Daten zutreffend und belastbar sind. Stellt sich im Rahmen von Ermittlungen allerdings heraus, dass die übermittelten Daten unzutreffend oder unvollständig sind, steht aktuell das Steuergeheimnis einer Rückmeldung zwecks Richtigstellung der unzutreffenden oder unvollständigen Dateisysteme entgegen. Mit der Ergänzung des § 93 Absatz 7 AO um einen neuen Satz 3 wird daher eine Offenbarungsbefugnis i. S. v. § 30 Absatz 4 Nummer 2 AO für eine Mitteilung an die aufsichtsführende BaFin geschaffen.

75. Zu Artikel 18 Nummer 5a - neu - (§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4c - neu - , Absatz 8 Satz 1 Nummer 4 - neu - AO)

In Artikel 18 ist nach Nummer 5 folgende Nummer 5a einzufügen:

„5a. § 93 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 7 Satz 1 wird nach Nummer 4b folgende Nummer 4c eingefügt:

„4c. zur Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten durch die zuständigen Finanzbehörden, soweit dies für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist, oder“

b) In Absatz 8 Satz 1 wird in Nummer 3 der Punkt am Ende durch das Wort „und“ ersetzt und folgende Nummer 4 angefügt:

„4. den Behörden des Zollfahndungsdienstes, soweit dies für die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben zur Erforschung und Verfolgung der Geldwäsche nach § 1 Absatz 5 des Zollverwaltungsgesetzes erforderlich ist.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Durch die neue Nummer 4c können Kontenabrufe für die mit der Verfolgung und Ahndung von Steuerstraftaten betrauten Dienststellen der Landes- und Bundesfinanzverwaltung zukünftig durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) durchgeführt werden. Dies umfasst die nach § 386 AO zuständigen Finanzbehörden, die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Finanzbehörden und die Behörden des Zollfahndungsdienstes. Dadurch wird gewährleistet, dass auch diesen Behörden die Steueridentifikationsnummer mitgeteilt wird, was eine eindeutige Identifizierung des Steuerpflichtigen zulässt (vgl. § 93b Absatz 2 Satz 2 AO).

Derzeit werden Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Besteuerungsverfahren nach § 93 Absatz 7 AO durch das BZSt durchgeführt, wohingegen Kontenabrufersuchen von Finanzbehörden im Steuerstrafverfahren nach § 24c Kreditwesengesetz (KWG) durch die Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) durchgeführt werden.

Diese unterschiedlichen Verfahrenswege sind für die Finanzverwaltung arbeitsaufwendig, da nur bei Kontenabrufen der Finanzbehörden nach § 93 Absatz 7 AO durch das BZSt die für die Finanzverwaltung zur Identifikation des Steuerpflichtigen maßgebende Steueridentifikationsnummer beigelegt wird. Bei Kontenabrufen durch die BaFin nach § 24c KWG ist dies nicht vorgesehen, was eine eindeutige Identifizierung des Steuerpflichtigen bisher erschwert.

Die Kontenabrufe nach der neuen Nummer 4c unterfallen der Ausnahme von der Informationspflicht nach den § 93 Absatz 9 Satz 3 AO, da ansonsten der Erfolg der Ermittlungen gefährdet würde und es sich somit um einen Fall des § 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO handelt.“

Zu Buchstabe b:

Durch die neue Nummer 4 werden Kontenabrufe zur Erforschung und Verfolgung der Geldwäsche durch die Behörden des Zollfahndungsdienstes ermöglicht, soweit dies für die Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben nach § 1 Absatz 5 des Zollverwaltungsgesetzes (ZollVG) erforderlich ist.

Nach § 1 Absatz 5 ZollVG haben die Behörden des Zollfahndungsdienstes die Geldwäsche im Zusammenhang mit dem grenzüberschreitenden Verkehr von Barmitteln und gleichgestellten Zahlungsmitteln sowie Straftaten, die in die Ermittlungszuständigkeit der Zollbehörden fallen, zu erforschen und zu verfolgen. Zudem haben sie Maßnahmen zur Aufklärung der Herkunft und des Verwendungszwecks festgestellter Barmittel oder gleichgestellter Zahlungsmittel zu treffen. Zu diesem Zweck können nach § 12a Absatz 6 Satz 2 ZollVG Auskunftersuchen gegenüber Verpflichteten (u. a. Kreditinstitute) nach § 2 Absatz 1 Nummer 1 bis 6 des Geldwäschegesetzes gestellt werden. In der praktischen Anwendung können Auskunftersuchen an Kreditinstitute jedoch regelmäßig nicht erfolgen, da die bestehenden Konten einer Person nicht bekannt sind.

Diese Lücke wird mit der neuen Nummer 4 geschlossen. Ein vorhergehender Kontenabruf erlaubt zielgerichtete Auskunftersuchen an Kreditinstitute, wodurch die Aufklärung der Herkunft und des Verwendungszwecks festgestellter Barmittel oder gleichgestellter Zahlungsmittel verbessert oder erst ermöglicht wird, und damit zu einer intensivierten Bekämpfung der Geldwäsche führt. Die Verwendung der Begrifflichkeit „Behörden des Zollfahndungsdienstes“ ist Konsequenz aus der Änderung des § 208 AO.

76. Zu Artikel 18 Nummer 7 (§ 117d AO)

In Artikel 18 Nummer 7 ist § 117d wie folgt zu ändern:

- a) In Satz 1 ist das Wort „oder“ durch das Wort „und“ zu ersetzen.
- b) In Satz 2 sind nach dem Wort „öffentlich“ die Wörter „nur in anonymisierter Form“ einzufügen.

Begründung:

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 117d AO-E könnten Informationen aus dem zwischenstaatlichen Informationsaustausch in Steuersachen auch dann veröffentlicht werden, wenn sie lediglich pseudonymisiert sind. Insbesondere bei den sog. länderbezogenen Berichten wären dann aber aus diesen Daten durch Verknüpfung mit anderen öffentlichen Informationsquellen (z. B. veröffentlichte Konzernabschlüsse) ggf. Rückschlüsse auf einen konkreten Steuerpflichtigen/Konzern möglich. Hierdurch könnten nicht gewollte bzw. unvorhergesehene Risiken in Bezug auf die durch § 30 AO und § 355 StGB geschützten Daten der Steuerpflichtigen entstehen, die mit dem eigentlich verfolgten Zweck des Gesetzes nicht im Einklang stehen oder durch diesen nicht verhältnismäßig aufgewogen werden. Die Pseudonymisierung kann nur ein erster Schritt zur erforderlichen statistischen Aufbereitung der Daten durch das Statistische Bundesamt sein. In einem zweiten Schritt muss das Erstellen aggregierten Datenmaterials und der damit erfolgenden Anonymisierung dann aber gewährleisten, dass aus diesem Datenmaterial keine Rückschlüsse auf einzelne Unternehmen gezogen werden könnten. Nur diese anonymisierten aggregierten Daten dürfen veröffentlicht werden.

Der Gesetzeswortlaut sollte dies klar regeln.

77. Zu Artikel 18 Nummer 9a - neu - (§ 144 Absatz 4 Satz 2 AO)

In Artikel 18 ist nach Nummer 9 folgende Nummer 9a einzufügen:

- „9a. In § 144 Absatz 4 Satz 2 wird jeweils nach den Wörtern „des Umsatzsteuergesetzes“ die Angabe „1999“ gestrichen.“

Begründung:

In § 144 Absatz 4 AO wird noch das Umsatzsteuergesetz aus dem Jahr 1999 zitiert. Das Umsatzsteuergesetz wurde jedoch im Jahr 2005 neugefasst, so dass der Gesetzesverweis zwischenzeitlich gegenstandslos geworden ist. Damit die Unternehmer weiterhin von den bisherigen Erleichterungen bei der Belegerteilung zu § 144 Absatz 4 Satz 1 AO profitieren können, ist der Verweis redaktionell anzupassen. Die Bereinigung des Verweises kann aufgrund der gleichbleibenden Normierung im Umsatzsteuergesetz durch das ersatzlose Streichen der Jahreszahl erfolgen. Damit wird zugleich in formaler Hinsicht eine Anpassung an die übrigen Gesetzesverweise in der Abgabenordnung erreicht, wo das Umsatzsteuergesetz ebenfalls bereits ohne Jahreszahl zitiert wird.

78. Zu Artikel 18 Nummer 12 (§ 171 Absatz 5 Satz 1 AO)

In Artikel 18 ist Nummer 12 wie folgt zu fassen:

„12. § 171 Absatz 5 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Beginnen die Behörden des Zollfahndungsdienstes oder die mit der Steuerfahndung betrauten Dienststellen der Landesfinanzbehörden vor Ablauf der Festsetzungsfrist beim Steuerpflichtigen mit Ermittlungen der Besteuerungsgrundlagen, so läuft die Festsetzungsfrist insoweit nicht ab, bevor die auf Grund der Ermittlungen zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind; Absatz 4 Satz 2 gilt sinngemäß.““

Begründung:

Im Unterschied zum Referentenentwurf wurde im vorliegenden Gesetzentwurf auf die Normierung eines Fahndungsdienstes beim Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich verzichtet. Vor diesem Hintergrund ist – anders als in der Gesetzesbegründung angegeben – die Ergänzung des § 171 Absatz 5 Satz 1 um die Wörter „das Bundeszentralamt für Steuern, soweit es mit der Steuerfahndung betraut ist,“ keine Konsequenz aus der Änderung des § 208 AO. Auf eine entsprechende Ergänzung des § 171 Absatz 5 AO sollte daher verzichtet werden. Es verbleibt somit lediglich bei der Ersetzung des Worts „Zollfahndungsämter“ durch die Wörter „Behörden des Zollfahndungsdienstes“.

79. Zu Artikel 18 Nummer 15a - neu - (§ 259 Satz 1a - neu - AO)

In Artikel 18 ist nach Nummer 15 folgende Nummer 15a einzufügen:

„15a. In § 259 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„Eine Mahnung kann ausschließlich automationsgestützt erfolgen.““

Begründung:

Mit der Neuregelung wird gesetzlich klargestellt, dass Vollstreckungsschuldner ausschließlich automationsgestützt gemahnt werden können.

Nach Artikel 22 Absatz 1 DSGVO hat die betroffene Person das Recht, nicht einer ausschließlich auf einer automatisierten Verarbeitung beruhenden Entscheidung unterworfen zu werden, die ihr gegenüber rechtliche Wirkung entfaltet oder sie in ähnlicher Weise erheblich beeinträchtigt. Dies gilt nach Artikel 22 Absatz 2 Buchstabe b DSGVO nicht, wenn für die ausschließlich automationsgestützte Verarbeitung eine Rechtsgrundlage existiert.

Die Mahnung i. S. v. § 259 AO stellt zwar keinen Verwaltungsakt dar, ist gleichwohl aber vor Beginn der Vollstreckung gesetzlich geboten, solange keine besonderen Gründe ein Absehen ermöglichen.

Die Neuregelung des § 259 Satz 2 AO stützt – wie auch die in Artikel 18 Nummer 15 des vorliegenden Gesetzentwurfs vorgesehene Änderung des § 254 AO – vorsorglich das seit langem bewährte automationsgestützte Verwaltungsverfahren und dient damit der Rechtssicherheit.

80. Zu Artikel 18 (§ 146 Absatz 2 ff AO)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine gesetzliche Anpassung der Regelungen des § 146 Absatz 2ff AO für die Fälle vorzunehmen, in denen elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union geführt oder aufbewahrt werden.

Begründung:

In § 146 Absatz 2 Satz 1 AO ist geregelt, dass Bücher und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen im Geltungsbereich dieses Gesetzes zu führen und aufzubewahren sind.

Gemäß § 146 Absatz 2a Satz 1 kann hiervon abweichend die zuständige Finanzbehörde auf schriftlichen Antrag des Steuerpflichtigen bewilligen, dass elektronische Bücher und sonstige erforderliche elektronische Aufzeichnungen oder Teile davon außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes geführt werden können. In der Besprechung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder vom 29. - 31. Januar 2019 wurde beraten, ob der Passus des § 146 Absatz 2a AO mit EU-Recht, insbesondere mit der Verordnung über einen Rahmen für den freien Verkehr nicht-personenbezogener Daten, vereinbar sei. Das Bundesfinanzministerium geht im Benehmen mit dem Bundesministerium des Inneren, für Bau und Heimat sowie dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie davon aus, dass ab dem 31. Mai 2021 der § 146 Absatz 2a AO nicht mehr mit dem EU Recht vereinbar ist und daher § 146 Absatz 2 ff AO geändert werden müsse. Ein entsprechender Änderungsvorschlag des BMF zu § 146 Absatz 2 ff AO, befindet sich derzeit in Abstimmung und wird voraussichtlich in der Besprechung der Vertreter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder, die vom 24. bis 26. September 2019 in Berlin stattfindet, beschlossen werden.

81. Zu Artikel 19 Nummer 3 - neu - (§ 26 Absatz 5 Nummer 2 Satz 1 EGAO)

In Artikel 19 ist nach Nummer 2 folgende Nummer 3 anzufügen:

„3. In § 26 Absatz 5 Nummer 2 Satz 1 wird die Angabe „30. Juni 2020“ durch die Angabe „31. Dezember 2020“ ersetzt.“

Begründung:

Mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz wurden Kreditinstitute verpflichtet, für jeden, der über ein Konto verfügungsberechtigt ist, die Identifikationsnummer zu erheben. Dabei gilt der Grundsatz, dass eine Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern erst dann zulässig ist, wenn die Abfrage beim Kunden nicht zum Erfolg geführt hat. Für bestehende Geschäftsbeziehungen, die vor dem 1. Januar 2018 begründet wurden, gilt eine Pflicht zur Nacherhebung, die in zwei Phasen unterteilt ist:

- Bis 31. Dezember 2019 ist dem Kunden Gelegenheit zur Mitteilung der Identifikationsnummer zu geben.
- Soweit dies nicht zum Erfolg geführt hat, haben die Kreditinstitute bis 30. Juni 2020 Zeit, die Identifikationsnummer beim Bundeszentralamt für Steuern zu erfragen.

Nachdem die Erfolgsquote der Kundenabfrage erfahrungsgemäß nicht sehr hoch ist, müssen innerhalb von 6 Monaten absehbar mehrere Millionen Datensätze beim Bundeszentralamt für Steuern abgefragt werden. Dies dürfte für alle Beteiligten nur mit erheblichen Anstrengungen zu bewältigen sein. Die Frist zur Nacherhebung der Identifikationsnummer über eine Abfrage beim Bundeszentralamt für Steuern sollte daher um weitere 6 Monate bis 31. Dezember 2020 verlängert werden.

82. Zu Artikel 22a - neu - (§ 5 Absatz 1 Satz 6 -neu - ,
§ 37 Absatz 18 - neu -ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 5 Absatz 1 wird folgender Satz 6 angefügt:

„Sind bei der Ermittlung der Bereicherung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners Steuerbefreiungen berücksichtigt worden, gilt die Ausgleichsforderung im Verhältnis des um den Wert des steuerbefreiten Vermögens geminderten Werts des Endvermögens zum ungeminderten Wert des Endvermögens des Erblassers nicht als Erwerb im Sinne des § 3.“

2. Dem § 37 wird folgender Absatz 18 angefügt:

„(18) § 5 Absatz 1 Satz 6 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe "Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes" folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

§ 5 Absatz 1 ErbStG gewährt im Falle des Todes eines Ehegatten oder Lebenspartners dem überlebenden Ehegatten oder Lebenspartner eine Steuerbefreiung in Höhe der Ausgleichsforderung, die er als Zugewinnausgleich nach § 1371 Absatz 2 BGB hätte geltend machen können, wenn er nicht Erbe geworden wäre und ihm auch kein Vermächtnis zustünde.

Die derzeitige Ausgestaltung dieser Vorschrift bewirkt eine nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung des überlebenden Ehegatten oder Lebenspartners. Sie entsteht dadurch, dass der Zugewinn und die daraus errechnete Ausgleichsforderung nach den bürgerlich-rechtlich maßgebenden Verkehrswerten des Anfangs- und Endvermögens ermittelt wird ohne Rücksicht darauf, ob für das maßgebende Endvermögen, zu dem auch das im Nachlass vorhandene Vermögen gehört, Steuerbefreiungen gewährt werden. Im Gegensatz dazu kann der erbschaftsteuerrechtlich maßgebende Wert des erworbenen Nachlassvermögens wegen der Anwendung von Befreiungsvorschriften in erheblichem Umfang gemindert sein. Um diese Doppelbegünstigung auszuschließen, wird durch den neuen Satz 6 die abzugsfähige fiktive Ausgleichsforderung gemindert. Hierfür wird das Verhältnis zwischen dem um die Steuerbefreiungen geminderten Werts des Endvermögens zum Wert des Endvermögens zugrunde gelegt.

Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, z. B. für denkmalgeschützte Erwerbsgegenstände, für Familienheime oder für steuerentlastetes Unternehmensvermögen (§§ 13a bis 13c ErbStG), wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch die abzugsfähige fiktive Zugewinnausgleichsforderung neu berechnet. Dasselbe gilt für den Fall, dass eine Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.

Zu Nummer 2:

Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

83. Zu Artikel 22a - neu - (§ 10 Absatz 1 Satz 3, § 37 Absatz 18 - neu - ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 10 Absatz 1 wird Satz 3 wie folgt gefasst:

“Die vom Erblasser herrührenden Steuererstattungsansprüche sind bei der Ermittlung der Bereicherung zu berücksichtigen, auch wenn sie rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstanden sind.“

2. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:

(18) § 10 Absatz 1 Satz 3 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) fallen Einkommensteuererstattungsansprüche, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, nicht in den steuerpflichtigen Erwerb nach § 10 Absatz 1 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG), weil sie erst mit Ablauf des Todesjahres entstehen, vgl. BFH-Urteil vom 16. Januar 2008 (II R 30/06, BStBl. II Seite 626). Für Erwerbe ab dem 1. Januar 2009 wird in der bisherigen Fassung des § 10 Absatz 1 Satz 3 ErbStG angeordnet, dass Steuererstattungsansprüche nur zu berücksichtigen sind, wenn sie rechtlich entstanden sind (§ 37 Absatz 2 Abgabenordnung).

Der BFH hat demgegenüber mit Urteil vom 4. Juli 2012 (II R 15/11, BStBl. II Seite 790) - entschieden, dass vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten gemäß § 10 Absatz 5 Nummer 1 ErbStG abzugsfähig sind. Durch die vorgenannte Rechtsprechung des BFH und die Regelung in der bisherigen Fassung des § 10 Absatz 1 Satz 3 ErbStG wurden Steuererstattungsansprüche und Steuerschulden, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, unterschiedlich behandelt. Diese Ungleichbehandlung wird durch die Neufassung des § 10 Absatz 1 Satz 3 ErbStG beseitigt. Die Neuregelung führt dazu, dass sowohl die das Todesjahr des Erblassers betreffenden Steuererstattungsansprüche anzusetzen als auch die Steuerschulden abzuziehen sind.

Zu Nummer 2:

Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

84. Zu Artikel 22a - neu - (§ 10 Absatz 6 Satz 3, Satz 4a Absatz 4f - neu -, Satz 5, § 37 Absatz 18 - neu -ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 10 Absatz 6 wird wie folgt geändert:

- a) Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Schulden und Lasten sind nicht abzugsfähig, soweit die Vermögensgegenstände, mit denen diese in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, steuerbefreit sind.“

b) Nach Satz 4 werden folgende Sätze eingefügt:

„Schulden und Lasten, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen des Erwerbs stehen, sind anteilig allen Vermögensgegenständen des Erwerbs zuzurechnen. Dies gilt nicht für Kosten im Sinne des Absatzes 5 Nummer 3. Der jeweilige Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis des Werts des Vermögensgegenstands nach Abzug der mit diesem Vermögensgegenstand in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zum Gesamtwert der Vermögensgegenstände nach Abzug aller mit diesen Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten. In den Fällen einer Steuerbefreiung nach §§ 13a und 13c ist bei Anwendung der Sätze 5 bis 7 nicht auf den einzelnen Vermögensgegenstand, sondern auf die Summe der begünstigten Vermögen im Sinne des § 13b Absatz 2 abzustellen. Der auf den einzelnen Vermögensgegenstand entfallende Anteil an den Schulden und Lasten im Sinne des Satzes 5 ist nicht abzugsfähig, soweit dieser Vermögensgegenstand steuerbefreit ist.

Die auf das nach §§ 13a und 13c befreite Vermögen entfallenden Schulden und Lasten im Sinne der Sätze 5 bis 8 sind nur mit dem Betrag abzugsfähig, der dem Verhältnis des nach Anwendung der §§ 13a und 13c anzusetzenden Werts dieses Vermögen zu dem Wert vor Anwendung der §§ 13a und 13c entspricht.“

c) Der bisherige Satz 5 wird gestrichen.

2. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:

„(18) § 10 Absatz 6 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Allgemeines

Nach dem geltenden § 10 Absatz 6 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) sind Schulden und Lasten nicht abzugsfähig, soweit sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit Vermögensgegenständen stehen, die ganz oder teilweise von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit sind. Nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 21. Juli 1972 (III R 44/70, BStBl. 1973 II Seite 3) bestand bei Pflichtteilsansprüchen ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen erworbenen Vermögensgegenständen unabhängig davon, inwieweit sie steuerbar oder steuerbefreit sind, sodass der Abzug dieser Last entsprechend beschränkt war. Die Finanzverwaltung wendete diese Rechtsprechung entsprechend auf Lasten aus Vermächtnissen und güterrechtlichen Zugewinnausgleichsansprüchen an.

In seinem Urteil vom 22. Juli 2015 (II R 12/14, BStBl. 2016 II Seite 230) - hat der BFH nunmehr entschieden, dass ein derartiger wirtschaftlicher Zusammenhang mit den einzelnen Vermögensgegenständen bei Verpflichtungen zur Zahlung des geltend gemachten Pflichtteils und des Zugewinnausgleichs an den überlebenden Ehegatten des Erblassers nicht besteht. Nach dem weiteren BFH-Urteil vom 22. Juli 2015 (II R 21/13, BStBl. 2016 II Seite 228) gilt dies auch für den Fall eines auf Geld gerichteten Untervermächtnisses. Der BFH sieht den von § 10 Absatz 6 ErbStG vorausgesetzten wirtschaftlichen Zusammenhang nur als gegeben an, wenn Schulden oder Lasten bestimmten zum Nachlass gehörenden Vermögensgegenständen zugeordnet werden können. Diese Rechtsprechung führt dazu, dass die in den Urteilen angesprochenen Schulden und Lasten in voller Höhe als Nachlassverbindlichkeiten abgezogen werden können, selbst wenn zum Nachlass ganz oder teilweise steuerbefreite Vermögensgegenstände gehören.

Der BFH hat in seinen vorgenannten Urteilen darauf hingewiesen, dass der Gesetzgeber ein allgemeines Abzugsverbot anordnen könne. Ein solcher Regelungsbedarf besteht. Es ist folgerichtig, wenn der Erwerb einzelner Vermögensgegenstände ganz oder teilweise steuerbefreit ist, auch die Schulden und Lasten, die nicht in wirtschaftlichem Zusammenhang zu bestimmten Vermögensgegenständen stehen, entsprechend anteilig zuzuordnen und nicht zu berücksichtigen. Damit wird ein ungerechtfertigter doppelter steuerlicher Vorteil aus der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung einerseits und zusätzlich ungekürztem Schuldenabzug andererseits ausgeschlossen.

Zu Nummer 1 Buchstabe a:

Wie bisher bleibt ein Abzug von Schulden und Lasten ausgeschlossen, soweit diese mit steuerbefreiten Vermögensgegenständen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Schulden und Lasten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit nicht steuerbefreiten Vermögensgegenständen stehen, bleiben ungekürzt abzugsfähig.

Zu Nummer 1 Buchstabe b:

Um einen ungerechtfertigten steuerlichen Vorteil durch den unbegrenzten Abzug von Schulden und Lasten zu vermeiden, werden Schulden und Lasten anteilig gekürzt, die nicht in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen.

Nach 4a werden die Schulden und Lasten, die in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einzelnen Vermögensgegenständen stehen, anteilig allen Vermögensgegenständen des Erwerbs zugerechnet. Kosten im Sinne des § 10 Absatz 5 Nummer 3 ErbStG, z. B. die Kosten der Bestattung des Erblassers, der Abwicklung oder Regelung des Nachlasses, werden hiervon ausgenommen, weil sie regelmäßig erst nach dem Eintritt des Erbfalls durch den Erwerber begründet werden (4b).

Satz 4c bestimmt den Anteil der jeweiligen Schuld oder Last, der dem einzelnen Vermögensgegenstand zugerechnet wird. Der Anteil bemisst sich nach dem Verhältnis des Werts des jeweiligen Vermögensgegenstands nach Abzug der mit diesem in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten zum Gesamtwert der Vermögensgegenstände nach Abzug aller mit diesen im wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten.

Bei einer Steuerbefreiung nach §§ 13a und 13c ErbStG ist bei der Aufteilung der wirtschaftlich nicht direkt zurechenbaren Schulden nicht auf den einzelnen Vermögensgegenstand, sondern auf die Summe des begünstigten Vermögens abzustellen, da die Steuerbefreiung auf den Gesamtbetrag des begünstigten Vermögens gewährt wird (4d).

Nach Satz 4e ist der Abzug der anteiligen Schulden und Lasten begrenzt, soweit der Vermögensgegenstand steuerfrei ist. Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, z. B. für denkmalgeschützte Erwerbsgegenstände oder für Familienheime, wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch der Abzug der Schulden und Lasten neu berechnet. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.

Nach Satz 4f ist der Abzug der anteiligen Schulden und Lasten bei einer Steuerbefreiung nach §§ 13a und 13c ErbStG begrenzt, soweit für das begünstigte Vermögen eine Steuerbefreiung gewährt wird. Wird eine Steuerbefreiung rückwirkend gemindert oder entfällt sie, wird die Steuerfestsetzung geändert und dabei auch der Abzug der Schulden und Lasten neu berechnet. Dasselbe gilt für den Fall, dass die Steuerbefreiung rückwirkend erhöht oder erstmalig gewährt wird.

Beispiel:

Alleinerbin des Erblassers E ist Tochter T; Sohn S macht den Pflichtteil in Höhe von 822 000 EUR geltend. Der Nachlass besteht aus folgendem Vermögen:

Anteile an einer GmbH (vollständig begünstigtes Vermögen)	1 500 000 EUR
Beteiligung an einer KG (vollständig begünstigtes Vermögen)	+ 500 000 EUR
Grundbesitz	+ 1 500 000 EUR
Bankguthaben	<u>+ 1 000 000 EUR</u>
Wert der Nachlassgegenstände	4 500 000 EUR

Schuld aus Anschaffung GmbH-Anteile	+ 600 000 EUR
Schuld aus Anschaffung Grundbesitz	+ 400 000 EUR
Konsumentendarlehen	+ 200 000 EUR
Pflichtteilslast	+ 822 000 EUR
Bestattungskosten	<u>+ 12 000 EUR</u>
Wert der Nachlassverbindlichkeiten	2 034 000 EUR

wirtschaftlich zuzuordnende Schulden

Nettowert des nach § 13a ErbStG begünstigten Vermögens (1 500 000 EUR + 500 000 EUR =) 2 000 000 EUR - 600 000 EUR	1 400 000 EUR
Nettowert des anderen Vermögens 2 500 000 EUR - 400 000 EUR	<u>+ 2 100 000 EUR</u>
Summe	3 500 000 EUR

Aufteilung Pflichtteilslast und Konsumentendarlehen

(822 000 EUR + 200 000 EUR =) 1 022 000 EUR

Hiervon entfällt auf das nach § 13a ErbStG begünstigte Vermögen

1 022 000 EUR x 1 400 000 EUR : 3 500 000 EUR = 408 800 EUR

das andere Vermögen

1 022 000 EUR x 2 100 000 EUR : 3 500 000 EUR = 613 200 EUR

Kürzung des Schuldenabzugs

Die auf das nach § 13a ErbStG begünstigte

Vermögen entfallenden Schulden sind zu kürzen.

Vermögen vor Anwendung des § 13a ErbStG 2 000 000 EUR

Verschonungsabschlag 85 % (§ 13a Absatz 1 i. V. m.)

§ 13b Absatz 2 ErbStG)		<u>./. 1 700 000 EUR</u>
verbleibender Wert		300 000 EUR
Abzugsbetrag nach § 13a Absatz 2 ErbStG		
Abzugsbetrag	150 000 EUR	
verbleibender Wert	300 000 EUR	
Abzugsbetrag	<u>./. 150 000 EUR</u>	
Unterschiedsbetrag	150 000 EUR	
davon 50 %	<u>./. 75 000 EUR</u>	
verbleibender Abzugsbetrag	75 000 EUR	<u>./. 75 000 EUR</u>
Vermögen nach Anwendung des § 13a ErbStG		225 000 EUR
Abzugsfähiger gekürzter Teilbetrag der Schulden		
Zu kürzender Schuldbetrag		
(600 000 EUR + 408 800 EUR =) 1 008 800 EUR		
Nach Kürzung verbleiben		
1 008 800 EUR x 225 000 EUR : 2 000 000 EUR =		113 490 EUR
Die dem anderen Vermögen zuzurechnenden ungekürzt		
abzugsfähigen Schulden (400 000 EUR + 613 200 EUR =)		+ 1 013 200 EUR
Bestattungskosten		<u>+ 12 000 EUR</u>
Insgesamt abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten		1 138 690 EUR
Wert der Nachlassgegenstände		+ 4 500 000 EUR
Abzüglich Steuerbefreiung nach § 13a ErbStG		
(1 700 000 EUR + 75 000 EUR)		<u>./. 1 775 000 EUR</u>
abzüglich Nachlassverbindlichkeiten		<u>./. 1 138 690 EUR</u>
steuerpflichtig verbleibender Wert		1 586 310 EUR

Zu Nummer 1 Buchstabe c:

Der bisherige Satz 5 wird gestrichen, da er unter den neuen Satz 3 fällt.

Zu Nummer 2:

Die Änderungen finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

85. Zu Artikel 22a - neu - (§ 10 Absatz 8 Satz 2 -neu -, § 30 Absatz 3 - neu -, § 31 Absatz 1, Satz 3 und 4 -neu, § 35 Absatz 4 -neu, § 37 Absatz 18 - neu - ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 10 Absatz 8 wird wie folgt geändert:
 - a) Der Wortlaut wird Satz 1.
 - b) Folgender Satz 2 wird angefügt:

„Satz 1 gilt in den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 entsprechend.“
2. Dem § 30 wird der folgende Absatz 5 angefügt:

„(5) In den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ist von der Stiftung oder dem Verein binnen einer Frist von drei Monaten nach dem Zeitpunkt des ersten Übergangs von Vermögen auf die Stiftung oder auf den Verein der Vermögensübergang dem nach § 35 Absatz 4 zuständigen Finanzamt schriftlich anzuzeigen. Die Anzeige soll folgende Angaben enthalten:

 1. Name, Ort der Geschäftsleitung und des Sitzes der Stiftung oder des Vereins,
 2. Name und Anschrift des gesetzlichen Vertreters der Stiftung oder des Vereins,

3. Zweck der Stiftung oder des Vereins,
 4. Zeitpunkt des ersten Vermögensübergangs auf die Stiftung oder den Verein,
 5. Wert und Zusammensetzung des Vermögens.“
3. Dem § 31 Absatz 1 werden die folgenden Sätze 3 und 4 angefügt:
- „In den Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 kann das Finanzamt von der Stiftung oder dem Verein sowie von jedem Familienmitglied im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 4 und jedem Mitglied des Vereins die Abgabe einer Erklärung innerhalb einer von ihm zu bestimmenden Frist verlangen. Satz 2 gilt entsprechend.“
4. § 35 wird wie folgt geändert:
- a) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 4 eingefügt:

„In den Fällen der Steuerpflicht nach § 2 Absatz 1 Nummer 2 ist das Finanzamt zuständig, das sich bei sinngemäßer Anwendung des § 20 Absatz 1 und Absatz 2 der Abgabenordnung ergibt.“
 - b) Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 5.
5. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:
- „(18) § 10 Absatz 8, § 30 Absatz 5, § 31 Absatz 1 Satz 3 und Satz 4 und § 35 Absatz 4 und Absatz 5 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

Die Neuregelung stellt klar, dass auch in Fällen des § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG die zu entrichtende Ersatzerbschaftsteuer die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindert.

Zu Nummer 2:

Die Regelung konkretisiert die aufgrund des Verweises in § 30 Absatz 1 ErbStG auf den Erwerb nach § 1 ErbStG in den Fällen der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG bestehende Anzeigepflicht. Die Anzeige ist von der Stiftung oder dem Verein zu erstatten. Zudem wird der Inhalt der Anzeige geregelt.

Zu Nummer 3:

Die Regelung stellt klar, dass die Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung nach § 31 ErbStG auch in Fällen der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Absatz 1 Nr. 4 ErbStG gilt. Das Finanzamt fordert die Erklärung von der Stiftung, dem Verein, dem Familienmitglied oder dem Mitglied des Vereins an.

Zu Nummer 4:

Die Regelung stellt klar, welches Finanzamt in den Fällen der Ersatzerbschaftsteuer nach § 1 Absatz 1 Nummer 4 ErbStG zuständig ist. Die Zuständigkeit bestimmt sich nach dem Ort der Geschäftsleitung. Befindet sich dieser nicht im Inland, ist auf den Sitz der Stiftung oder des Vereins abzustellen.

Zu Buchstabe b:

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Einfügung des Absatzes 4.

Zu Nummer 5:

Die Änderungen finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

86. Zu Artikel 22a - neu - (§ 13a Absatz 9a - neu -, Absatz 10 Satz 1,
§ 37 Absatz 18 - neu - ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 13a Absatz 9 wird folgender Absatz 9a eingefügt:

„(9a) Das für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit örtlich zuständige Finanzamt im Sinne des § 152 Nummer 2 bis 3 des Bewertungsgesetzes stellt das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abschlag nach Absatz 9 auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) und dessen Höhe nach Absatz 9 auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer (§ 9) gesondert fest, wenn diese Angaben für die Erbschaftsteuer von Bedeutung sind. Die Entscheidung über die Bedeutung trifft das Finanzamt, das für die Festsetzung der Erbschaftsteuer zuständig ist. § 151 Absatz 3 und die §§ 152 bis 156 des Bewertungsgesetzes sind auf die Sätze 1 und 2 entsprechend anzuwenden.“
2. § 13b Absatz 10 Satz 1 wird wie folgt geändert:
 - a) Nach dem Wort „Schulden“ wird das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt.
 - b) Nach der Angabe „Absatzes 7 Satz 2“ werden die Wörter „und das Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 4 Nummer 5 Satz 4 und 5“ eingefügt.

3. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:

„(18) § 13a Absatz 9a und § 13b Absatz 10 Satz 1 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung sind auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

Die Angaben zum Vorliegen der Voraussetzungen für den Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG und zur Höhe dieses Abschlags sind notwendig, um die Steuerentlastung für Unternehmensvermögen (§§ 13a bis 13c und §§ 28 und 28a ErbStG) zutreffend berechnen zu können. Bislang teilt das Betriebsfinanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abschlag und die Höhe des Abschlags nachrichtlich dem anfordernden Erbschaftsteuerfinanzamt mit und stellt dies nicht förmlich fest. Eine steuerliche Auswirkung tritt erst im Rahmen der Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung ein, in welche diese zuvor nur nachrichtlich ermittelten Angaben mit einfließen.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für den Abschlag nach § 13a Absatz 9 ErbStG und dessen Höhe sollen nach den allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung (§§ 179 ff AO) und unter Beachtung der bestehenden Verfahrensvorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 151 bis 156 BewG) gesondert festgestellt werden. Diese Feststellungen stellen jeweils einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO dar. Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das jeweils für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit zuständige Betriebsfinanzamt. Durch die Feststellung dieser Werte kann deren zutreffende Höhe zeitnah zum Besteuerungszeitpunkt ermittelt und überprüft werden. Das gesamte Verfahren wird sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung übersichtlicher und einfacher zu handhaben.

Die Feststellung des Vorliegens der Voraussetzungen für den Abschlag erfolgt auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung und betrifft die Gewährung des Abschlags. Hieraus ergibt sich keine Bindungswirkung für die Prüfung, ob die Voraussetzungen über den Zeitraum von 20 Jahren nach dem Zeitpunkt der Steuerentstehung eingehalten werden (§ 13a Absatz 9 Satz 5 ErbStG). Das Erbschaftsteuerfinanzamt prüft in eigener Zuständigkeit, ob die Voraussetzungen innerhalb dieses Zeitraums erfüllt sind.

Zu Nummer 2:

Bei der Steuerentlastung für Unternehmensvermögen gehören die Finanzmittel des Unternehmens zum nicht begünstigten Verwaltungsvermögen, soweit ihr Wert nach Abzug der betrieblichen Schulden 15 Prozent des Werts des Betriebsvermögens übersteigt. Der Sockelbetrag von 15 Prozent wird jedoch nur gewährt, wenn der Hauptzweck des Unternehmens einer Tätigkeit im Sinne des § 13 Absatz 1, des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, des § 18 Absatz 1 Nummer 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes dient (§ 13b Absatz 4 Nummer 5 Satz 4 und 5 ErbStG).

Bislang teilt das Betriebsfinanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für den Sockelbetrag nachrichtlich dem anfordernden Finanzamt mit und stellt dies nicht förmlich fest. Eine steuerliche Auswirkung tritt erst im Rahmen der Erbschaft- oder Schenkungsteuerfestsetzung ein, in welche diese zuvor nur nachrichtlich ermittelten Angaben mit einfließen.

Das Vorliegen der Voraussetzungen für den Sockelbetrag soll nach den allgemeinen Vorschriften der Abgabenordnung (§§ 179 ff AO) und unter Beachtung der bestehenden Verfahrensvorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 151 bis 156 BewG) gesondert festgestellt werden. Diese Feststellung stellt einen Verwaltungsakt im Sinne des § 118 AO dar. Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das jeweils für die Bewertung der wirtschaftlichen Einheit zuständige Betriebsfinanzamt. Durch die Feststellung dieser Werte kann deren zutreffende Höhe zeitnah zum Besteuerungszeitpunkt ermittelt und überprüft werden. Das gesamte Verfahren wird sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung übersichtlicher und einfacher zu handhaben.

Zu Nummer 3:

Die Änderungen finden auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

87. Zu Artikel 22a - neu - (§ 14 Absatz 2, § 37 Absatz 18 - neu - ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a**Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes**

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 14 Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Führt der Eintritt eines Ereignisses mit Wirkung für die Vergangenheit zu einer Veränderung des Werts eines früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerbs, gilt dies auch für den späteren Erwerb als Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung (rückwirkendes Ereignis). Für den späteren Erwerb gelten auch der erstmalige Erlass, die Änderung und die Aufhebung eines Steuerbescheids für einen früheren, in die Zusammenrechnung einzubeziehenden Erwerb als rückwirkendes Ereignis. Dasselbe gilt auch, soweit eine Änderung der Steuerfestsetzung für den früheren Erwerb lediglich zu einer geänderten anrechenbaren Steuer führt.“

2. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:

„(18) § 14 Absatz 2 in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

Mehrere innerhalb von zehn Jahren von derselben Person anfallende Erwerbe sind bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer des jeweils letzten Erwerbs im Zehnjahreszeitraum mit diesem letzten Erwerb zusammenzurechnen (§ 14 ErbStG). Dabei verlieren die einzelnen Erwerbe aber nicht ihre Selbständigkeit. Es geht lediglich darum, die Steuer für den letzten Erwerb zutreffend zu ermitteln.

Mit Urteil vom 12. Juli 2017 (Az. II R 45/15) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine geänderte Steuerfestsetzung für den Vorerwerb für sich allein gesehen kein rückwirkendes Ereignis ist, das die Änderung der Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb zulässt. § 14 Absatz 2 ErbStG in der Fassung, wie er durch Artikel 1 Nummer 13 Buchstabe b des Erbschaftsteuerreformgesetzes vom 24. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 3018) mit Wirkung vom 1. Januar 2009 in das Gesetz eingefügt wurde, stelle keine Änderungsvorschrift dar, sondern sei nach dem klaren Wortlaut lediglich eine Regelung zur Bestimmung der Festsetzungsfrist für den späteren Erwerb.

Daraus folgt, dass nach geltendem Recht eine Aufhebung oder Änderung der Steuerfestsetzung für den Vorerwerb keine Wirkung auf die Steuerfestsetzung für den Nacherwerb hat. Vielmehr ist die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Änderung der Steuerfestsetzung für den späteren Erwerb erfüllt sind, grundsätzlich eigenständig zu prüfen. Je nach Ergebnis können sich hieraus steuerliche Auswirkungen zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen ergeben.

Beispiel:

Vater V überträgt auf Sohn S zum 1. Februar ein Wertpapierdepot im Wert von 450.000 Euro. Am 30. April verstirbt V und hinterlässt S (Alleinerbe) einen Nachlass im Wert von 400.000 Euro.

Nach Abgabe der Steuererklärungen nimmt das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt mit Bescheiden vom 13. Januar des Folgejahres folgende Steuerfestsetzungen vor:

	<u>Schenkung</u>	<u>Erwerb von Todes wegen</u>
Bereicherung	450.000 Euro	400.000 Euro
+ Vermögen aus Vorerwerben		450.000 Euro
./.. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro	400.000 Euro
= steuerpflichtiger Erwerb	50.000 Euro	450.000 Euro
x Steuersatz	7 %	15 %
= tarifliche Steuer	3.500 Euro	67.500 Euro
- Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro	3.500 Euro
= festzusetzende Steuer	3.500 Euro	64.000 Euro

Mit Einspruch vom 31. Januar wendet sich S gegen den Schenkungsteuerbescheid und macht geltend, dass bei der Steuerfestsetzung die von ihm im Rahmen der Zuwendung übernommene Gegenleistung von 100.000 Euro zu Unrecht nicht berücksichtigt wurde.

Den Erbschaftsteuerbescheid greift S nicht an. Er erwächst in Bestandskraft.

Mit geändertem Schenkungsteuerbescheid vom 28. März hilft das Finanzamt dem Einspruch gegen den Schenkungsteuerbescheid ab und setzt folgende Steuer fest:

	<u>Schenkung</u>
Bereicherung	350.000 Euro
	(450.000 Euro - 100.000 Euro)
+ Vermögen aus Vorerwerben	
./.. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro
= steuerpflichtiger Erwerb	0 Euro
x Steuersatz 0 %	
= tarifliche Steuer	0 Euro
- Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro
= festzusetzende Steuer	0 Euro

Wegen der Bestandskraft des Erbschaftsteuerbescheides kann dieser nicht mehr geändert werden. Wäre eine Änderung möglich, würde sich folgende Erbschaftsteuer ergeben:

<u>Erwerb von Todes wegen</u>	
Bereicherung	400.000 Euro
+ Vermögen aus Vorerwerben	350.000 Euro
./. persönlicher Freibetrag	400.000 Euro
steuerpflichtiger Erwerb	350.000 Euro
x Steuersatz 15 %	
= tarifliche Steuer	52.500 Euro
- Steuer auf den Vorerwerb	0 Euro
= festzusetzende Steuer	52.500 Euro

Aufgrund der fehlenden Korrekturmöglichkeit des Erbschaftsteuerbescheids ergibt sich für S eine um 11.500 Euro zu hohe Steuer.

Durch den neuen Satz 1 wird für den Fall, dass die Steuerfestsetzung für einen Vorerwerb auf Grund eines rückwirkenden Ereignisses im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung geändert wird, eine Änderungsmöglichkeit zur Korrektur einer Steuerfestsetzung für den nachfolgenden Erwerb geschaffen. Im Ergebnis wird so (wieder) eine Gleichstellung von mehreren Erwerben im Zehnjahreszeitraum mit einem einheitlichen Erwerb auch bei einer nach § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung geänderten Steuerfestsetzung für den Vorerwerb erreicht.

Durch den neuen Satz 2 wird sichergestellt, dass auch der erstmalige Erlass, die Änderung und die Aufhebung einer Steuerfestsetzung für einen Vorerwerb als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung für die Steuerfestsetzung des nachfolgenden Erwerbs gelten und in solchen Fällen die Steuerfestsetzung für den Nacherwerb zutreffend geändert werden kann.

Satz 3 entspricht inhaltlich der bisherigen Regelung in § 14 Absatz 2 Satz 2 ErbStG.

Zu Nummer 2:

Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

88. Zu Artikel 22a - neu - (§ 29 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2,
§ 37 Absatz 18 -neu -ErbStG)

Nach Artikel 22 ist folgender Artikel 22a einzufügen:

“Artikel 22a

Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl. I S. 357) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 29 Abs. 1 Nummer 4 Satz 2 ErbStG wird die Angabe „§ 58 Nummer 5 der Abgabenordnung“ durch die Angabe „§ 58 Nummer 6 der Abgabenordnung“ ersetzt.
2. Dem § 37 wird der folgende Absatz 18 angefügt:
„(18) § 29 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 in der am ... [*einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] geltenden Fassung ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem ... [*einsetzen: Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] entsteht.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 22 Änderung des Bewertungsgesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 22a Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkung-steuergesetzes“.

Begründung:

Zu Nummer 1:

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 58 AO durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz (BGBl. I 2013, 556). Die Regelung, auf die in § 29 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 ErbStG verwiesen werden soll, findet sich nicht mehr in § 58 Nummer 5 AO, sondern in § 58 Nummer 6 AO.

Zu Nummer 2:

Die Änderung findet auf Erwerbe Anwendung, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes entsteht.

89. Zu Artikel 25 Nummer 1 bis 4 und 5 (§ 3 Nummer 5 und 7 Absatz 2,

§ 16 Absatz 1, Absatz 2 und
Absatz 3,

§ 20 Absatz 1 Satz 2 und

§ 26 RennwettLottG)

Artikel 26 Nummer 1 (§ 31a Absatz 9 Satz 2 RennwettLottGABest)

a) Artikel 25 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nummer 1 bis 4 sind zu streichen.

bb) Nummer 5 ist wie folgt zu fassen:

„5. Der Wortlaut des § 26 wird wie folgt gefasst:

„Die Finanzbehörde kann die nach § 30 der Abgabenordnung geschützten personenbezogenen Daten der betroffenen Person gegenüber der zuständigen Glücksspielaufsichtsbehörde offenbaren, soweit es dem Verfahren der Glücksspielaufsicht dient.““

b) Artikel 26 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 26

**Änderung der Ausführungsbestimmungen zum
Rennwett- und Lotteriegesezt“**

In § 31a der Ausführungsbestimmungen zum Rennwett- und Lotteriegesezt in der im Bundesgesezt Teil III Gliederungsnummer 611-14-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, die zuletzt durch Artikel 2 des Grundgesezt vom 29. Juni 2012 (BGBl. S. 1424) geändert worden sind, werden in Absatz 3 Satz 2 die Wörter „sein steuerlicher Beauftragter“ durch die Wörter „seinem steuerlichen Beauftragten“ ersetzt.

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Zu Doppelbuchstabe aa:

Zu den Nummern 1 bis 4 (§ 3 Nummer 5, § 7 Absatz 2, § 16 und § 20 Absatz 1 Satz 1)

Nach dem Grundsatz der Gesamtdeckung (§ 8 Satz 1 Landeshaushaltsordnung für Baden-Württemberg) sind Steuern wie alle anderen Einnahmen allgemeine Deckungsmittel und dienen zur Finanzierung aller Ausgaben. Eine Beschränkung auf die Verwendung für bestimmte Zwecke ist nach § 8 Satz 2 Landeshaushaltsordnung für Baden-Württemberg zwar durch Gesezt (wie z. B. § 16 RennwLottG) oder durch Haushaltsvermerk möglich, ist aber aus grundsätzlichen fiskalischen und haushaltsverfassungsrechtlichen Erwägungen kritisch zu prüfen und auf absolute Ausnahmefälle zu beschränken. Die Erweiterung des bereits bestehenden, nichtsteuerlichen Zuweisungsverfahrens an die Rennvereine um das Aufkommen der Sportwettensteuer, das von ausländischen Anbietern durch Wetten auf inländische Pferderennen generiert wird, ist wegen der damit verbundenen Belastung des Haushalts abzulehnen.

Zu Doppelbuchstabe bb:

Die Änderung ist eine Folgeänderung zu der Änderung des § 30 Absatz 2 Abgabenordnung durch das Gesezt zur Änderung des Bundesversorgungsgesezt und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2541).

Zu Buchstabe b:

Die Streichung von Nummer 2 ist eine Folgeänderung der unveränderten Beibehaltung der Nummern 1 bis 4 in Artikel 25.

90. Zu Artikel 27a - neu - (§ 3 Nummer 7 Buchstabe f - neu - KraftStG 2002)

Nach Artikel 27 ist folgender Artikel 27a einzufügen:

„Artikel 27a

Änderung der Kraftfahrzeugsteuergesetzes

§ 3 Nummer 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. September 2002 (BGBl. I S. 3818), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 6. Juni 2017 (BGBl. I S. 1491) geändert worden ist wird wie folgt geändert:

- a) In Buchstabe d wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.
- b) In Buchstabe e wird am Ende das Wort „oder“ angefügt.
- c) Folgender Buchstabe f wird angefügt:

„f) zur Durchführung landschaftspflegerischer Maßnahmen außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder zum Erhalt des ländlichen Raumes, wenn diese Arbeiten durch Mitglieder der Berufsgenossenschaft erfolgen““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe „Artikel 27 Änderung des Gesetzes zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes“ folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 27a Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes“

Begründung:

Durch den fortlaufenden Strukturwandel in der Landwirtschaft erfolgen landschaftspflegerische Maßnahmen (z. B. die Bewirtschaftung und Pflege von kleineren Wiesen, Weiden oder Waldstücken - ohne Verkauf von Produkten sowie die Pflege des Grundeigentums, insbesondere des historischen Hofumfeldes) zunehmend nicht mehr im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, sondern vermehrt von nicht hauptberuflichen Landwirten. Die Pflege und Offenhaltung der Landschaft, die Erhaltung von natürlichen Ökosystemen, des regionalen Landschaftscharakters und die Erhaltung der Kulturlandschaft mit ihrem Erholungswert liegen im originären öffentlichen Interesse.

Die Leistungen werden von den Grundstückseigentümern und -bewirtschaftern kostenlos für die Allgemeinheit erbracht. Vor diesem Hintergrund soll ein Gesetzesentwurf zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes eingebracht werden, mit der in § 3 Nummer 7 Buchstabe f KraftStG 2002-E ein Steuerbefreiungstatbestand für landwirtschaftliche Fahrzeuge geschaffen wird, die für landschaftspflegerische Maßnahmen außerhalb eines landwirtschaftlichen Betriebs eingesetzt werden. Die Einführung des neuen Steuerbefreiungstatbestandes kann einen wertvollen Beitrag zur Sicherstellung einer dauerhaften, nachhaltigen Pflege und Erhaltung wertvoller Landschaftsbestandteile, des Artenschutzes und zum Erhalt des ländlichen Raumes leisten.

Mit der Anknüpfung an die Mitgliedschaft in der Berufsgenossenschaft wird sichergestellt, dass nicht jedweder Fahrzeughalter, der außerhalb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs landwirtschaftlich tätig ist, in den Genuss der Steuerbefreiung kommt. Da der Unternehmerbegriff der Berufsgenossenschaftsversicherung aber weiter gefasst ist, als der Begriff des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, können auch nicht hauptberufliche Landwirte von der Steuerbefreiung profitieren. Mitglieder der Berufsgenossenschaft nutzen eine auf Dauer angelegte planmäßige Fläche zum Beispiel auch zur Erhaltung des Kulturzustandes einer landwirtschaftlichen Fläche. Auf die Größe der Grundstücke kommt es dabei nicht an. Auch die Nutzung von Kleinstflächen ist möglich.

91. Zum Gesetzentwurf allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens zu prüfen, ob über die bisherigen Maßnahmen hinaus steuerliche Anreize zur Mobilisierung von privatem Wagniskapital geschaffen und die Bedingungen für Wagniskapital weiter verbessert werden können. Insbesondere betrifft dies die Einführung einer steuerwirksamen Sofortabschreibungsmöglichkeit beim Erwerb von Anteilen an begünstigten Start-ups. Eine solche Sonderabschreibungsmöglichkeit auf die Anschaffungskosten wirkt sich investitionsfördernd aus und verringert das finanzielle Risiko der Investoren. Der Bundesrat regt dabei an, die Vorschriften dergestalt auszugestalten, dass der abschreibungsbedingte Steuerverzicht des Fiskus im Erfolgsfall durch eine entsprechende Besteuerung des Veräußerungsgewinns wieder kompensiert wird. Der Vorteil hierbei liegt darin, dass der Staat nur dann einen Teil des Investitionsrisikos übernimmt, wenn auch der Investor einen Verlust macht; bei Erwirtschaftung eines Gewinns durch den Investor hätte der Staat keinen Steuerausfall zu verzeichnen.

92. Zur Mehrwertsteuersystemrichtlinie

(Artikel 132 Absatz 1 Buchstaben i und j MWStSystRL)

Der Bundesrat bittet im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob bei der Umsetzung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstaben i und j MWStSystRL und der hierzu ergangenen Rechtsprechung des EuGH die Möglichkeiten für eine Steuerbefreiung der Bildungs- und Schulungsmaßnahmen vollumfänglich ausgeschöpft wurden und ggf. Nachbesserungen vorzunehmen.

Begründung:

Mit der vorgesehenen Änderung der Steuerbefreiungen nach § 4 Nummer 21 sowie § 4 Nummer 22 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) werden die nationalen Regelungen an die zwingenden unionsrechtlichen Vorgaben angepasst. Dabei ist beabsichtigt, § 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG in § 4 Nummer 21 UStG zu integrieren.

Durch den neu gefassten § 4 Nummer 21 UStG wird die Steuerbefreiung für

- Schul- und Hochschulunterricht,
- Ausbildung,
- Fortbildung
- berufliche Umschulung
- und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen gewährleistet.

Dieser setzt die unionsrechtliche Terminologie des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) um.

Die Steuerbefreiung kann von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, in Anspruch genommen werden, sofern sie o. g. Leistungen erbringen. Ebenso sind o. g. Leistungen steuerfrei, wenn sie von anderen Einrichtungen erbracht werden, deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist.

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL sind o. g. Leistungen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung von der Umsatzsteuer zu befreien. Hinsichtlich der Frage, welche "anderen Einrichtungen" unter die Steuerbefreiung fallen, besteht für die Mitgliedstaaten folglich ein Spielraum, soweit der Mitgliedstaat festlegen kann, welche vergleichbare Zielsetzung er anerkennt.

Es ist daher zu prüfen, ob bei der Umsetzung die Möglichkeiten für eine Steuerbefreiung der Bildungs- und Schulungsmaßnahmen vollumfänglich ausgeschöpft wurden und ggf. sind Nachbesserungen vorzunehmen.