

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

11. Oktober 2012

Frau
Dr. Birgit Reinemund, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

**Fraktionsentwurf für ein Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der
Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts:
Stellungnahme anlässlich des öffentlichen Fachgespräches am 22. Oktober 2012**

Sehr geehrte Frau Dr. Reinemund,

die Gelegenheit der Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts nehmen wir gern wahr.

Sowohl die Maßnahmen zur strukturellen Verbesserung der Unternehmensbesteuerung als auch des steuerlichen Reisekostenrechts zeigen in die richtige Richtung. Das Ziel, größere Planungs- und Rechtsicherheit für die Unternehmen zu schaffen, unterstützen wir nachdrücklich. Zudem kann die geplante Verdoppelung des steuerlichen Verlustrücktrags einen Beitrag zur Stärkung der Liquidität mittelständischer Unternehmen leisten.

Im Detail bedürfen einige der vorgelegten Formulierungen des Fraktionsentwurfs zielgenauer Nachjustierungen. Die von der Wirtschaft seit langem geforderte grundlegende Vereinfachung des

Reisekostenrechts und die gesetzliche Beschränkung auf eine „erste Tätigkeitsstätte“ sind grundsätzlich zu begrüßen, dürfen jedoch nicht zu einer Verschlechterung bei Arbeitgebern und Arbeitnehmern gegenüber der bestehenden Rechtslage führen. Zudem gilt es, die Kriterien zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte rechtssicher sowie die Kürzung der Verpflegungspauschalen von Arbeitnehmern bei arbeitgeberseitig gestellten erhaltenen Mahlzeiten ohne zusätzlichen Arbeitgeberaufwand, d. h. ohne neue Bescheinigungspflichten auszugestalten.

Im Bereich der Unternehmensbesteuerung können die neuen Regelungen zur Vermeidung von Steuergestaltungen bei der Verlustverrechnung schädliche Nebenwirkungen für die Unternehmen entfalten. Umso wichtiger ist es, das insgesamt positive Signal des Gesetzentwurfs durch die erforderlichen Nachbesserungen zu verstärken. Dies betrifft im Detail auch den Begriffsumfang und die Korrekturpflicht eines „fehlerhaften Bilanzansatzes“ bei der Durchführung einer Organschaft. Darüber hinaus ist eine gesetzliche Klarstellung erforderlich, dass die Änderung eines bestehenden Ergebnisabführungsvertrages durch die Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keine neue Fünf-Jahresfrist beginnen lässt.

Zum Abbau steuerlicher Bürokratie der Unternehmen stellen die im Gesetzentwurf enthaltenen Maßnahmen erste Schritte dar, denen weitere folgen müssen. Hierzu hat die Wirtschaft in der Vergangenheit bereits umfangreiche Vorschläge gemacht. Dies gilt etwa für die Verdoppelung der Grenze von Kleinbetragsrechnungen oder die Erleichterung bei der elektronischen Archivierung. Zu beidem führen wir im beigefügten besonderen Teil der Stellungnahme neben unseren Anmerkungen zum Gesetzeswortlaut näher aus.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

I. Änderungen des Einkommensteuergesetzes

- **Vorgelegter Entwurf der Vereinfachung des Reisekostenrechts ist grundsätzlich zu begrüßen**
- **Ausgestaltung im Detail bedarf Nachbesserung, um lohnsteuerliches Massenverfahren zu erleichtern**

Inhalt:

Das steuerliche Reisekostenrecht soll in den Bereichen Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand und Übernachtungskosten vereinfacht werden.

Hintergrund:

Die Wirtschaft fordert seit Jahren eine Vereinfachung der komplizierten Reisekostenabrechnung und hat hierbei eigene Vorschläge vorgelegt. Die Priorität liegt dabei auf einer Reduzierung des Bürokratieaufwands der Arbeitgeber bei Vornahme der Reisekostenabrechnung im lohnsteuerlichen Massenverfahren.

Bewertung:

Wir begrüßen den vorgelegten Entwurf der Vereinfachung des steuerlichen Reisekostenrechts im Grundsatz, sehen jedoch bei einigen Punkten im Detail Nachbesserungsbedarf. Zutreffendes Leitmotiv der Reform ist ein Bürokratieabbau für alle Beteiligten, der bei den Arbeitgebern vor allem durch eine Reduzierung des administrativen Aufwands bei der Reisekostenabrechnung spürbar werden muss.

Insbesondere die Umsetzung der seit langem von der Wirtschaft geforderten Begrenzung auf eine erste Tätigkeitsstätte führt bei den Unternehmen zu einem spürbaren Bürokratieabbau. Aus anderen vorgestellten Maßnahmen resultiert aus Sicht der Wirtschaft jedoch nur eine geringe Reduzierung des Administrations- und IT-Aufwands bei den Unternehmen. Befürchtet wird zum Teil auch eine Erhöhung des Aufwands der Unternehmen in ihrer Funktion als Arbeitgeber durch neue Bescheinigungspflichten. Dies muss vermieden werden und gilt umso mehr, als es sich bei der steuerlichen Reisekostenabrechnung um ein lohnsteuerliches Massenverfahren mit rund 35 Mio. betroffenen Arbeitnehmern handelt.

Im Einzelnen möchten wir auf folgende Punkte hinweisen, bei denen unseres Erachtens Klarstellungs- und Nachbesserungsbedarf besteht:

1. **Entsprechende Anwendung bei gewerblichen Einkünften/Einkünften aus selbständiger Tätigkeit (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 u. Nr. 6a EStG-E)**

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Regelungen für Selbständige müssen an diejenigen der Arbeitnehmer angeglichen werden |
|---|

Inhalt:

Das steuerliche Reisekostenrecht gilt nicht nur für Auswärtstätigkeiten von Arbeitnehmern, sondern auch für alle Auswärtstätigkeiten von selbständig Tätigen, so dass eine Gleichstellung der Regelungen erforderlich ist.

Hintergrund:

Der Betriebsausgabenabzug von Selbständigen ist in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 5 und Nr. 6a EStG geregelt, während der Werbungkostenersatz bzw. steuerfreier Arbeitgebersersatz von Arbeitnehmern durch § 9 EStG normiert wird.

Bewertung:

Der Gesetzesentwurf setzt bei der Neuregelung zu den Verpflegungsmehraufwendungen für betriebliche Einkünfte weiterhin auf qualitative Elemente, indem er als Voraussetzung für die Gewährung der Pauschalen anführt, dass der Steuerpflichtige „vorübergehend von [...] dem Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit“ entfernt betrieblich tätig wird. Sofern zukünftig auch im Rahmen der betrieblichen Einkünfte vorrangig quantitative Elemente maßgebend sein sollen, wäre dieser Passus entsprechend anzupassen.

Darüber hinaus sollte klargestellt werden, dass sich die entsprechende Anwendung der Regelungen zum Verpflegungsmehraufwand nicht nur auf Auswärtstätigkeiten, sondern auch auf die doppelte Haushaltsführung bezieht. Ein entsprechender Verweis, wie ihn § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG in der heutigen Fassung vorsieht, fehlt der geplanten Gesetzesformulierung.

Petition:

Die Regelungen für Selbständige sind an die Vorschriften für Arbeitnehmer anzugleichen.

2. Bewertung von Mahlzeiten (§ 8 Abs. 2 S. 8 und 9 EStG-E)

- **Typisierende Bewertung mit dem Sachbezugswert schafft Vereinfachung**
- **Verzicht auf die Besteuerung von Mahlzeiten muss rechtssicher abgegrenzt werden**

Inhalt:

Beabsichtigt ist es, mit § 8 Abs. 2 S. 8 EStG die alleinige Bewertung von arbeitgeberseitig gestellten Mahlzeiten mit dem Sachbezugswert anlässlich bzw. während einer Auswärtstätigkeit sicherzustellen.

Hintergrund:

Die Bewertung von arbeitgeberseitig unentgeltlich oder verbilligt abgegebenen Mahlzeiten hat bisher entweder typisierend mit dem amtlichen Sachbezugswert oder mit dem tatsächlichen Wert zu erfolgen.

Bewertung:

- **Positiv: Typisierende Bewertung mit dem Sachbezugswert schafft Vereinfachung**

Die künftige typisierende Bewertung von arbeitgeberseitig gewährten Mahlzeiten bis zu einem Wert von 60 Euro mit dem Sachbezugswert ist grundsätzlich eine geeignete Maßnahme zur Steuervereinfachung. In der Praxis hat sich gezeigt, dass die Bewertung von Mahlzeiten mit dem Sachbezugswert den Regelfall darstellt. Mit einer Erhöhung der Grenze zur Bestimmung einer „üblichen Beköstigung“ von derzeit 40 Euro auf 60 Euro wird eine sinnvolle Anpassung an die Preisentwicklung vorgenommen.

- **Nachbesserungsbedarf: Verzicht auf die Besteuerung von Mahlzeiten muss rechtssicher abgegrenzt werden**

Der Verzicht auf eine Besteuerung von mit dem Sachbezugswert bewerteten Mahlzeiten, wenn dem Arbeitnehmer für die auswärtige Tätigkeit eine Verpflegungspauschale zustehen würde, hat nur dann einen vereinfachenden Effekt, wenn eine rechtssichere Abgrenzung zu Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden (insbesondere Arbeitsessen i. S. v. R 19.6 Abs. 2 LStR oder Geschäftsfreundebewirtungen o. Ä., die unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG fallen), erfolgt. Hierzu schlagen wir eine Übernahme der bisherigen Ausführungen in R 8.1. Abs. 8 Nr. 1 LStR in das Gesetz vor. Damit kann die für die Praxis dringend erforderliche Rechtssicherheit erreicht werden.

Im Übrigen kann der Verzicht auf die Besteuerung von Mahlzeiten unter der Voraussetzung, dass dem Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale zustehen würde, in einigen Fällen zusätzlichen Prüfungs- und Nachweisaufwand der Unternehmen begründen. Zu nennen sind hierbei insbesondere Sachverhalte, bei denen ein Unternehmen mit mehr-

ren Standorten verschiedenen Gruppen von Arbeitnehmern (Inhouse-tätigen Arbeitnehmern, Arbeitnehmern mit mehr als acht Stunden Auswärtstätigkeit und Arbeitnehmern mit weniger als acht Stunden Auswärtstätigkeit) etwa anlässlich einer gemeinsamen Veranstaltung am Betriebssitz, Mahlzeiten zur Verfügung stellt. Für den gesetzlich angestrebten Verzicht auf die Besteuerung von Mahlzeiten wäre dann für jeden Einzelfall zu prüfen, ob dem Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale zustehen würde. Es entstünde damit neuer Aufwand für die Unternehmen.

Petition:

Der Verzicht auf die Besteuerung des Sachbezugswerts von Mahlzeiten sollte rechtssicher von Mahlzeiten im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers (Arbeitsessen, Geschäftsfreundebewirtung) abgegrenzt werden. Hierzu schlagen wir folgende Ausgestaltung von § 8 Abs. 2 S. 8 ff. EStG vor:

„⁸Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem Wert nach Satz 6 (maßgeblicher amtlicher Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung) anzusetzen. ⁹Dies gilt nicht für Mahlzeiten, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer abgegeben werden. ¹⁰Der Ansatz einer nach Satz 8 bewerteten Mahlzeit kann unterbleiben, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 4a Sätze 1 bis 7 in Betracht käme.“

3. Aufwendungen für Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG-E)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Arbeitnehmer ohne regelmäßige Arbeitsstätte/erste Tätigkeitsstätte dürfen nicht benachteiligt werden |
|--|

Inhalt:

In Fällen, in denen ein Arbeitnehmer keine regelmäßige Arbeitsstätte / erste Tätigkeitsstätte hat, weil er sich ständig auf Auswärtstätigkeit befindet (insbesondere bei Außendienstmitarbeitern, Monteuren etc.), soll künftig eine regelmäßige Arbeitsstätte / erste Tätigkeitsstätte fingiert werden. Dies hat zur Folge, dass hierfür nur die Entfernungspauschale (einfache Entfernung) und nicht die Kilometerpauschale geltend gemacht werden kann.

Hintergrund:

Nach derzeitiger Rechtslage hat eine große Zahl von Arbeitnehmern wie zum Beispiel Außendienstmitarbeiter keine regelmäßige Arbeitsstätte und damit unbegrenzten Reisekostensatz.

Bewertung:

Die bisherige Reisekostensystematik regelt in folgerichtiger Umsetzung des objektiven Nettoprinzips eindeutig den Anwendungsbereich der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und der (einzigen) regelmäßigen Arbeitsstätte. Bei beruflichen Tätigkeiten außerhalb der genannten Orte bzw. in den Fällen, in denen keine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt, kommen Reisekostengrundsätze zur Anwendung, d. h. Fahrtkosten sind in tatsächlicher Höhe abzugsfähig bzw. erstattungsfähig. Mit der vorgesehenen Regelung des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG wird eine „Quasi-Tätigkeitsstätte“ fingiert, mit der Folge des begrenzten Werbungskostenabzugs bzw. in den Fällen einer Kraftfahrzeugstellung der zusätzlichen Versteuerung von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Für die Berufsgruppen, die z. B. täglich an einem festgelegten Ort ein Fahrzeug oder Material in Empfang nehmen müssen, ist die vorgesehene Regelung sach- und systemgerecht. In diesem Zusammenhang regen wir jedoch eine Klarstellung an, dass hierdurch insbesondere in den Fällen der typischen Außendiensttätigkeit (Kundendienstmonteure, Pflegekräfte, Gebietsverkäufer etc.) durch diese Regelung keine zusätzlichen finanzielle Belastungen für die Arbeitnehmerschaft sowie neue Überwachungs- und Aufzeichnungspflichten geschaffen werden.

Darüber hinaus gehen wir davon aus, dass Fälle mit einem weiträumigen Arbeitsgebiet nicht benachteiligt werden sollen. Für Arbeitnehmer mit typischer Außendiensttätigkeit, die in einem genau bestimmten Reise-/Tätigkeitsgebiet unterwegs sind, sollte klargestellt werden, dass mit der vorgesehenen Regelung diejenigen nicht benachteiligt werden, die außerhalb des zugeordneten Tätigkeitsgebiets wohnen, weil für die Fahrten bis zum „nächstgelegenen Zugang“ zum Tätigkeitsgebiets die Entfernungspauschale maßgeblich wäre (Folge: 0,03 %-Zuschlag für Zwecke der Dienstwagenbesteuerung).

Petitum:

Bei der vorgesehenen Regelung ist klarzustellen, dass bei typischen Auswärtstätigkeiten ohne erste Tätigkeitsstätte keine zusätzlichen bürokratischen Belastungen entstehen.

4. Doppelte Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG-E)

- **Betragsmäßige Begrenzung von Unterkunftskosten schafft Vereinfachung**
- **Grenze sollte regelmäßig angepasst werden**

Inhalt:

Hinsichtlich des Werbungskostenabzugs bzw. der steuerfreien Erstattung von Unterkunftskosten soll künftig auf die tatsächlichen Unterkunftskosten abgestellt und Aufwendungen bis maximal 1.000 Euro im Monat angesetzt werden können.

Hintergrund:

Bisher ist die Angemessenheit von Unterkunftskosten durch Ermittlung der ortsüblichen Vergleichsmiete nachzuweisen (Durchschnittsmietzins), was für die Unternehmen mit einem hohen Aufwand verbunden ist.

Bewertung:

• **Positiv: Betragsmäßige Begrenzung von Unterkunftskosten schafft Vereinfachung**

Bei der Berücksichtigung von Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung schafft der Ansatz der tatsächlichen Mietaufwendungen durch die vorgesehene Höchstgrenze i. H. v. 1.000 Euro pro Monat eine Vereinfachung gegenüber der bisher notwendigen Ermittlung der ortsüblichen Durchschnittsmiete, die bei den Unternehmen hohen Aufwand verursacht hat.

• **Nachbesserungsbedarf: Grenze sollte regelmäßig angepasst werden**

Hinsichtlich der Höhe dieser betragsmäßigen Grenze weisen wir allerdings darauf hin, dass die Erhebung der Zahlen auf das Jahr 2010 zurückgreift, das Gesetz jedoch für die Jahre 2014 ff. gelten soll. Die Unterkunftskosten werden zwischenzeitlich inflationsbedingt gestiegen sein, so dass eine langfristig festgeschriebene fixe Grenze nicht sachgerecht ist. Es sollte daher eine regelmäßige Überprüfung und Indexierung dieser Grenze gesetzlich festgeschrieben werden, um eine laufende Anpassung an die zukünftige Preis- und Marktentwicklung sicherzustellen. Möglich wäre in diesem Zusammenhang, die Höchstgrenze der Mietaufwendungen mit dem Faktor fünf an den Sachbezugswert nach § 2 Abs. 3 S. 1 der Verordnung über die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers als Arbeitsentgelt (Sozialversicherungsentgeltverordnung – SvEV) zu koppeln, da diese regelmäßig geprüft und angepasst werden. Aktuell ergäbe sich dann eine Höchstgrenze von 1.060 Euro.

Petition:

Die Grenze für die steuerfreie Erstattung von Unterkunftskosten sollte mittels Indexierung regelmäßig überprüft und angepasst werden. Möglich wäre eine Anknüpfung an dem Fünffachen des in § 2 Abs. 3 S. 1 SvEV aufgeführten Sachbezugswerts.

5. Unterkunfts-kosten bei Auswärtstätigkeiten bei gemeinsamer Nutzung einer Unterkunft (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5a S. 3 EStG-E)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Anti-Missbrauchsregelung muss überarbeitet werden |
|--|

Inhalt:

Die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Unterkunftskosten wird nach Satz 3 bei gemeinsam mit anderen Personen genutzten Wohnungen begrenzt.

Hintergrund:

Es soll sichergestellt werden, dass nur solche Übernachtungskosten geltend gemacht werden können, die durch den Arbeitnehmer und nicht etwa Dritte veranlasst sind.

Bewertung:

Das Ansinnen des Gesetzgebers, den Werbungskostenabzug für von Dritten veranlasste Kosten auszuschließen, ist gerechtfertigt. Allerdings erscheint die konkrete Umsetzung wenig praktikabel.

Bei einer gemeinsam mit anderen Personen genutzten Unterkunft sind nach dem vorgesehenen Wortlaut „nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.“ Die Klausel arbeitet mit der Fiktion: „angefallen wären“, was in der Praxis zu Anwendungsschwierigkeiten führt. Abgesehen davon ergibt die Regelung auch keinen rechten Sinn. Es wäre zu ermitteln, wie viel der Arbeitnehmer zu zahlen hätte, wenn er die (zu große) Unterkunft allein nutzen würde. Das könnte dann sogar mehr sein.

Petitur:

Satz 3 sollte gestrichen werden. Der Ausschluss solcher Kosten, die von Dritten veranlasst sind, ergibt sich bereits aus der Definition der Übernachtungskosten in Satz 2. Alternativ sollte die Anti-Missbrauchsklausel praktikabler ausgestaltet werden.

6. Unterkunfts-kosten bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten / doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5a Satz 4 EStG-E)

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Verlängerungsmöglichkeit muss eingeführt werden (Prognose) |
|---|

Inhalt:

Die Abziehbarkeit von beruflich veranlassten Unterkunfts-kosten während einer längerfristigen Auswärtstätigkeit wird auf einen Zeitraum von 48 Monaten begrenzt (keine Verlängerungsmöglichkeit).

Hintergrund:

Bisher können Unterkunfts-kosten im Rahmen einer längeren, befristeten Auswärtstätigkeit ohne zeitliche Begrenzung geltend gemacht werden.

Bewertung:

Eine Gleichbehandlung von längerfristigen Auswärtstätigkeiten und doppelter Haushaltsführung durch eine zeitliche Begrenzung, um bestehende Möglichkeiten bei der steuerfreien Berücksichtigung von Unterkunfts-kosten zu begrenzen, begründet die Befürchtung, dass hierdurch neuer Aufwand der Arbeitgeber (zum Beispiel durch eine Überwachung der 48-Monate-Frist, der Unterbrechungsdauer- und deren Dokumentation) entsteht.

Es bedarf einer Verlängerungsmöglichkeit für Einzelfälle (anders als bei dem Merkmal „dauerhaft“ der „ersten Tätigkeitsstätte“ ist hier keine Prognose möglich), um in Einzelfällen auf sich kurzfristig ändernde tatsächliche Umstände zu reagieren. Dies ist auch systematisch geboten, um einen notwendigen Gleichklang mit der an einer Prognose ausgerichteten „Dauerhaftigkeit“ der regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte zu gewährleisten.

Petition:

Die Grenze für die steuerfreie Erstattung von Unterkunftskosten sollte nicht als fixe Grenze, sondern als Prognose ausgestaltet sein, um einen Gleichklang mit der „Dauerhaftigkeit“ der regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte herzustellen und in Einzelfällen die Möglichkeit der Verlängerung zu gewährleisten. Wir schlagen daher folgende Neufassung und Ergänzung des Wortlauts vor (zur Erhöhung des Zeitraums von 48 auf 60 Monate vgl. Gliederungspunkte 7a) und d):

„Nach Ablauf von 60 Monaten derselben beruflichen Tätigkeit an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunftskosten nur noch bis zur Höhe des Betrages nach Nummer 5 angesetzt werden. Zur Bestimmung des Zeitraums von 60 Monaten gilt § 9 Abs. 4 S. 3 entsprechend.“

7. Erste Tätigkeitsstätte (§ 9 Abs. 4 EStG-E)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte wird begrüßt• Begriffswechsel darf nicht zu Verschlechterung führen• Ausgestaltung im Detail muss nachgebessert werden |
|--|

Inhalt:

Der unbestimmte Rechtsbegriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ wird gesetzlich definiert und durch den Begriff „erste Tätigkeitsstätte“ ersetzt.

Hintergrund:

Der bisherige Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ nimmt eine zentrale Rolle für die Frage des steuerfreien Reisekostenersatzes durch den Arbeitgeber bzw. den Werbungskostenabzug hinsichtlich von Reisekosten ein. Bisher wird dieser Begriff lediglich durch Verwaltungsanweisungen bzw. Rechtsprechung definiert.

Bewertung:

- **Positiv: Gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte**

Wir begrüßen die Einführung einer gesetzlichen Definition des bisherigen Begriffs der „regelmäßigen Arbeitsstätte“, die einer langjährigen Forderung der Wirtschaft entspricht, um

langfristige Rechtssicherheit bei der Bestimmung dieser grundlegenden Ausgangsfrage u.a. für den steuerfreien Reisekostenersatz zu erhalten. Dies gilt insbesondere für die gesetzliche Beschränkung auf maximal eine Arbeitsstätte je Dienstverhältnis, die bei den Unternehmen zu einem spürbaren Bürokratieabbau führt.

- **Nachbesserungsbedarf besteht im Detail**

Teilweise werden durch den Begriffswechsel von dem jahrzehntelang anerkannten Begriff der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ zu einem neuen Begriff der „ersten Tätigkeitsstätte“ Rechtsunsicherheit und Missverständnisse befürchtet – u. a. weil Arbeitnehmer unter erster Tätigkeitsstätte diejenige Tätigkeitsstätte verstehen könnten, an der die Arbeit zuerst aufgenommen wird (obwohl der neue Begriff inhaltlich auf einen arbeits- bzw. dienstrechtlichen Tätigkeitsschwerpunkt abstellt). Das Risiko von neuen Rechtsstreitigkeiten zu eigentlich bereits geklärten Fragestellungen auf einem Gebiet mit Massensachverhalten für die Arbeitgeber sollte verhindert werden. Insofern bitten wir um ausdrückliche Klarstellung – ggfs. auch in der Gesetzesbegründung –, dass mit dem Begriffswechsel keine Verschlechterung gegenüber der derzeitigen Rechtslage (BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011, BFH-Rechtsprechung) erfolgt.

Hinsichtlich der Kriterien zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte regen wir folgende punktuelle Klarstellungen und Nachbesserungen an:

a) Nachbesserungsbedarf: Erweiterung des maximalen Auswärtstätigkeitszeitraums

Zur Bestimmung des Orts einer „regelmäßigen Arbeitsstätte“ bzw. „ersten Tätigkeitsstätte“ hat der Bundesfinanzhof mehrfach betont, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte ausschließlich an einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers vorliegen kann. Dies hat auch die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011 bestätigt. Die vorgesehene Formulierung in § 9 Abs. 4 S. 1 EStG „Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 des Aktiengesetzes) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten [...]“ stellt eine Abweichung gegenüber der derzeitigen Rechtslage dar.

Hieraus können sich Mehrbelastungen für die Fälle ergeben, bei denen Arbeitnehmer während eines langen Zeitraumes bei einem Dritten eingesetzt werden. Um diese abzumildern schlagen wir einen maximalen Auswärtstätigkeitszeitraum von 60 (statt 48) Monaten vor. Darüber hinaus sollte eine Übergangsregelung für die Fälle gefunden werden, die bisher nicht unter diese Regelung fielen.

b) Positiv: Primäres Anknüpfen an Zuordnung schafft Vereinfachung

Das primäre Anknüpfen an eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung (Zuordnung) entsprechend der Rechtslage nach dem BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011 stellt eine Vereinfachung dar und schafft eine sinnvolle Flexibilität der Arbeitgeber hinsichtlich der steuerfreien Erstattung von Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten. Zu begrüßen ist dabei insbesondere auch, dass – wie von der Wirtschaft seit langem gefordert – von einer Prognose ausgegangen wird („[...] werden soll“).

Den unterschiedlichen Gegebenheiten der heutigen Arbeitswelt entsprechend ist es dabei allerdings notwendig, nicht nur auf schriftlich vorliegende dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegungen (zum Beispiel Arbeitsvertrag) abzustellen, sondern auch auf zum Teil nur mündlich erfolgte Arbeitsplatzbeschreibungen, Dienstanweisungen etc. Dies darf jedoch nicht zu – arbeitsrechtlich nicht erforderlichen – neuen Nachweispflichten der Unternehmen führen. Insbesondere ein Einzelnachweis bzw. eine Glaubhaftmachung von konkreten Weisungen des Arbeitgebers oder entsprechenden Beschreibungen der konkreten Tätigkeit eines Arbeitnehmers ist in der Praxis des lohnsteuerlichen Massenverfahrens nicht handhabbar. Die Bindung der Finanzbehörde an die Entscheidung des Arbeitgebers muss sichergestellt sein ("Das Steuerrecht folgt dem Arbeitsrecht!"). Im Übrigen sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass mit dem Begriff „Zuordnung“ nur ein solcher im funktionalen Sinne, also tätigkeitsbezogen, gemeint ist und nicht ein organisatorischer Zuordnungsbegriff.

c) Nachbesserungsbedarf: Zeitliche Kriterien erweitern und qualitative Kriterien aufnehmen

Hinsichtlich zeitlicher Kriterien zur Bestimmung der „ersten Tätigkeitsstätte“ weisen wir nochmals darauf hin (siehe bereits Eingaben der Spitzenverbände vom 8. Juli 2011, vom 27. Oktober 2011 und vom 24. Februar 2012), dass wir die vorgesehene Grenze von einem vollen Arbeitstag je Arbeitswoche bzw. 20 Prozent der vereinbarten Arbeitszeit in einigen Fällen nicht für geeignet halten. Um mit den zeitlichen Merkmalen eine rechtssichere Abgrenzung der Mehrzahl der Fälle zu erreichen, sollte diese auf "mindestens 50 Prozent der Arbeitszeit“ oder zumindest auf „mindestens als ein Drittel“ bzw. „je Arbeitswoche zwei volle Arbeitstage“ angehoben werden.

Rechtsunsicherheit und hohen Aufwand der Arbeitgeber begründet die bisher vorgesehene Formulierung in Satz 4 bzw. entsprechend in Satz 6 „Fehlt eine Zuordnung oder ist diese nicht eindeutig [...]“. Durch das Abstellen auf eine mögliche fehlende Eindeutigkeit einer Zuordnung kann die Verbindlichkeit einer Zuordnung des Arbeitgebers von Seiten der Finanzverwaltung (zum Beispiel Lohnsteuer-Außenprüfer) grundlegend in Frage gestellt werden und von dem Unternehmen umfangreiche Nachweise gefordert werden. Die Bezugnahme auf die fehlende Eindeutigkeit sollte gestrichen werden.

Ergänzend zur dienst- bzw. arbeitsrechtlichen Festlegung bzw. den zeitlichen Merkmalen einer regelmäßigen Arbeitsstätte sollte die bisherige Möglichkeit eines Nachweises des inhaltlichen, qualitativen Schwerpunkts der Tätigkeit in die gesetzliche Definition des § 9 Abs. 4 EStG aufgenommen werden, wie bisher im BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011 (sog. „Escape-Klausel“). Darauf hat sich die Praxis eingestellt und das hilfswise Heranziehen von qualitativen Merkmalen ist nach den ersten Erfahrungen im Umgang mit dem BMF-Schreiben auch weiterhin ergänzend erforderlich. Abweichend von der arbeitsvertraglichen Weisung des Arbeitgebers und der Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte nach Zeitanteilen sollte auch zukünftig geltend gemacht werden können, dass eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers die regelmäßige Arbeitsstätte ist oder keine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt (siehe BMF-Schreiben vom 15. Dezember 2011).

d) Nachbesserungsbedarf: Typisierende Annahme der Dauerhaftigkeit auf 60 Monate erweitern

Die typisierende Annahme einer dauerhaften Zuordnung des Arbeitnehmers in bestimmten Fallgruppen, „wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus“ dient grundsätzlich der Klarstellung und Vereinfachung. Allerdings ruft die Formulierung „insbesondere“, die nur Ausdruck einer beispielhaften Aufzählung ist, Rechtsunsicherheit bzw. Streitpotential hervor und sollte gestrichen bzw. durch die Formulierung „nur dann“ ersetzt werden.

Wie bereits oben unter 7a) ausgeführt, sollte die Mindestzuordnungsdauer für die Abgrenzung einer nur „vorübergehenden Tätigkeit“ von einer dauerhaften Tätigkeit von 48 Monaten auf 60 Monate erhöht werden, damit der Großteil der Sachverhalte sachgerecht erfasst wird.

e) Nachbesserungsbedarf: Klare Abgrenzung bei mehreren Tätigkeitsstätten vornehmen

Liegen die Voraussetzungen einer Zuordnung des Arbeitgebers oder die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte nach Zeiteinteilen bei mehreren ersten Tätigkeitsstätten vor, soll diejenige Tätigkeitsstätte die erste Tätigkeitsstätte sein, die der Arbeitgeber bestimmt (Satz 6 des Gesetzentwurfs). Diese Formulierung ruft Zweifelsfragen hervor, was mit „Bestimmung“ des Arbeitgebers in Abgrenzung zur „Zuordnung“ des Arbeitgebers nach Satz 1 des Gesetzentwurfs gemeint ist. Hier sollte klargestellt werden, wie diese Bestimmung zu erfolgen hat. Die Möglichkeit des Nachweises qualitativer Merkmale sollte zumindest hilfsweise erhalten bleiben (siehe Ausführungen oben).

Petition:

Es sollte sichergestellt werden, dass durch den Begriffswechsel von der „regelmäßigen Arbeitsstätte“ zur „ersten Tätigkeitsstätte“ keine Verschlechterung gegenüber der derzeitigen Rechtslage erfolgt. Bei der gesetzlichen Bestimmung des Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte sind die Kriterien und der Wortlaut im Detail nachzubessern. Hierzu schlagen wir folgenden Wortlaut des § 9 Abs. 4 EStGE vor:

„¹Ein Arbeitnehmer hat je Dienstverhältnis höchstens eine erste Tätigkeitsstätte. ²Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. ³Die Zuordnung im Sinne des Satzes 2 wird durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen oder die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. ⁴Von einer dauerhaften Zuordnung ist nur dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 60 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. ⁵Fehlt eine dienst- oder arbeitsrechtliche Festlegung auf eine Tätigkeitsstätte im Sinne des Satzes 3, ist erste Tätigkeitsstätte die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, an der der Arbeitnehmer

1. typischerweise arbeitstäglich tätig werden soll oder
2. je Arbeitswoche mindestens zwei volle Arbeitstage oder
3. mindestens ein Drittel seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll. ⁶Liegen die Voraussetzungen der Sätze 2 bis 5 für mehrere Tätigkeitsstätten vor, ist diejenige Tätigkeitsstätte erste Tätigkeitsstätte, die der Arbeitgeber bestimmt ⁷Wird im Einzelfall hiervon abweichend geltend gemacht, dass eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers eine erste Tätigkeitsstätte ist oder keine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, ist dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunktes der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. ⁸Kommen nach Satz 5 mehrere Arbeitsstätten als erste Tätigkeitsstätte in Betracht ist diejenige als erste Tätigkeitsstätte anzusehen, die der Wohnung örtlich am nächsten liegt.“

8. Verpflegungsmehraufwand (§ 9 Abs. 4a EStG-E)

- Reduzierung auf eine Pauschale bei eintägigen Dienstreisen und Maßnahmen bei mehrtägigen Dienstreisen schafft Vereinfachung
- Berechnung der Dreimonatsfrist wird vereinfacht
- Kürzung wegen Mahlzeiten ruft hohen Aufwand der Arbeitgeber hervor und muss nachgebessert werden

Inhalt:

Beim Verpflegungsmehraufwand gilt bei eintägigen Dienstreisen im Inland zukünftig nur noch ein Pauschbetrag von 12 Euro bei einer Mindestabwesenheit von mehr als acht Stunden. Bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten kann für den An- und Abreisetag künftig pauschal ohne Prüfung einer Mindestabwesenheit ein Betrag von jeweils 12 Euro und für die Zwischentage in Höhe von 24 Euro angesetzt werden.

Der Werbungskostenabzug / die steuerfreie Erstattung von Verpflegungstagespauschalen ist auf drei Monate begrenzt. Die Drei-Monatsfrist beginnt neu zu laufen, wenn die Auswärtstätigkeit für vier Wochen – unabhängig vom Grund – unterbrochen wird.

Gewährt der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter dem Dienstreisenden Mahlzeiten, müssen die Verpflegungstagespauschalen gekürzt werden.

Hintergrund:

Der Abzug von beruflich veranlasstem Verpflegungsmehraufwand kann im Inland nur anhand von Pauschalen (bisher 6, 12 und 24 Euro), abhängig von der Dauer der Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers geltend gemacht werden. Eine Unterbrechung entfaltet nur Wirkung, wenn der Arbeitnehmer in dieser Zeit nicht krank oder in Urlaub war.

Bewertung:

a) Positiv: Neuregelung der Höhe und Staffelung der Verpflegungspauschalen schaffen Vereinfachung

Durch eine Reduzierung der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand bei eintägigen Auswärtstätigkeiten auf einen einheitlichen Pauschbetrag i. H. v. 12 Euro (Verringerung der Staffelung) und durch einen Verzicht auf die Prüfung von Abwesenheitszeiten bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten wird eine deutliche Vereinfachung für Arbeitgeber und Arbeitnehmer erzielt. Diese Maßnahmen berücksichtigen entsprechende Vereinfachungsforderungen der Wirtschaft und sind zu begrüßen.

Mit einer Verpflegungspauschale i. H. v. 12 Euro bei einer Mindestabwesenheit von acht Stunden wird ein Großteil der Arbeitnehmer hinsichtlich des steuerfreien Ersatzes von Verpflegungsmehraufwand besser gestellt (vorbehaltlich der vorgesehenen Kürzungen bei arbeitgeberseitig gewährten Mahlzeiten).

b) Klärungsbedarf: Merkmal „tatsächlich entstanden“ ruft Zweifelsfragen hervor

Allerdings ruft das Merkmal "tatsächlich entstanden" in § 9 Abs. 4a S. 2 EStG-E Zweifelsfragen hervor. Eine Überprüfung dieses Merkmals dem Grunde und der Höhe nach als Zugangsvoraussetzung für die Gewährung der Pauschsätze für Verpflegungsmehraufwand wäre weder für die Arbeitgeber im Lohnsteuerabzugsverfahren noch für die Finanzämter im Veranlagungsverfahren zu leisten. Klarzustellen ist hierbei zudem, ob der Text von § 9 Abs. 4a S. 2 EStGE so zu verstehen ist, dass auf der Werbungkostenseite ohne Aufwand keine Verpflegungspauschalen mehr geltend gemacht werden können.

Petition:

Das Merkmal "tatsächlich entstanden" in § 9 Abs. 4a S. 2 EStG-E ist zu streichen bzw. klarzustellen, dass hieraus keine Prüfungs- und Nachweispflichten der Arbeitgeber resultieren. Im Übrigen ist klarzustellen, dass Verpflegungsaufwand auf der Werbungkostenseite nach wie vor ohne Nachweis des tatsächlichen Aufwands geltend gemacht werden kann.

c) Klärungsbedarf: Sonderfall „Auswärtstätigkeit über Nacht, ohne Übernachtung“ (§ 9 Abs. 4 Satz 3 Nr. 3 2. Alt EStG-E) klarstellen

In § 9 Abs. 4a S. 3 Nr. 3 2. Alt. EStG-E wird eine Verpflegungspauschale von 12 Euro für den Fall festgesetzt, dass ein Arbeitnehmer – ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung – über Nacht insgesamt mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätte bzw. ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Die Pauschale wird dabei für den Kalendertag gewährt, an dem der Arbeitnehmer den überwiegenden Teil der insgesamt acht Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Fraglich ist, was hierbei in den Fällen gelten soll, in denen der Arbeitnehmer jeweils zu gleichen

Zeitanteilen an den betreffenden zwei Kalendertagen abwesend ist (z. B. von 19 bis 5 Uhr). Hierfür ist u. E. eine gesetzliche Fixierung notwendig.

Bei einer solchen über die Nacht gehenden Tätigkeit mit Auslandsbezug bestimmt sich die Höhe der Pauschale auch in diesem Fall nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht (oder wenn dieser Ort im Inland liegt, nach dem letzten Tätigkeitsort im Ausland). Dies hat zur Folge, dass für die Höhe der Pauschale grundsätzlich der Ort maßgeblich ist, der vor 24 Uhr erreicht wird, für die Bestimmung des Kalendertags, für welchen die Pauschale gewährt werden soll, jedoch auf den Ort abzustellen ist, an dem sich der Arbeitnehmer überwiegend aufhält. Dies führt zu einer unnötigen Verkomplizierung. Es wäre daher sinnvoll, für die Höhe der Pauschale und den Tag, für den die Pauschale gewährt wird, auf dasselbe Kriterium abzustellen.

d) Positiv: Dreimonatsfrist wird vereinfacht

Bei der Dreimonatsfrist erfolgt durch die vorgesehene Vereinheitlichung der Unterbrechungsregelung (keine Prüfung und Nachweis von Anlass einer Unterbrechung, z. B. Urlaub, Krankheit) eine deutliche Vereinfachung. Eine umfassendere Möglichkeit der Vereinfachung stellt nach wie vor die Abschaffung der Dreimonatsfrist dar. Es wird daher von Teilen der Wirtschaft bedauert, dass diese Chance zur Vereinfachung nicht ergriffen wird. Wegen der Prüfung „derselben / nämlichen Auswärtstätigkeit“ regen wir an, die bisherige Richtlinienregelung in R 9.6 Abs. 4 S. 1 LStR beizubehalten.

e) Nachbesserungsbedarf: Kürzung der Verpflegungspauschalen ohne zusätzlichen Arbeitgeberaufwand ausgestalten

Der Abzug von Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten soll zukünftig nur noch möglich sein, soweit dem Arbeitnehmer tatsächlich Aufwand entstanden ist. Nach den neuen Regelungen müssen in den Fällen mit arbeitgeberveranlassten Mahlzeiten die Verpflegungspauschale um 20 Prozent (4,80 Euro) der Pauschale bei 24-stündiger Abwesenheit für das Frühstück und um 40 Prozent (9,60 Euro) für ein Mittag- bzw. Abendessen gekürzt werden. Da die Kürzung der Verpflegungspauschalen in aller Regel abrechnungstechnisch in von den individuellen Lohnkonten getrennten Reiseabrechnungssystemen erfolgen wird, besteht in der Praxis üblicherweise auch keine Verknüpfung zur elektronischen Lohnsteuerbescheinigung. Aus Sicht der Unternehmen muss dabei sichergestellt werden, dass die bisher bestehenden Aufzeichnungserleichterungen weiterhin gelten. Zusätzliche Dokumentationspflichten im Lohnkonto und Bescheinigungspflichten auf der Lohnsteuer-Bescheinigung müssen vermieden werden. Ein solcher zusätzlicher Aufwand würde die bezweckte Vereinfachung konterkarieren.

Die vorgesehene Kürzung der Verpflegungspauschalen kann in der derzeitigen Ausgestaltung zu neuen Bescheinigungspflichten der Arbeitgeber führen, falls nachgewiesen werden müsste, ob eine Mahlzeit vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurde. Dies würde hohen bürokratischen Aufwand der Arbeitgeber begründen, der nicht zumutbar ist. Gerade bei – in der lohnsteuerlichen Praxis häufig vorkommenden – Fallgestaltungen, in denen Unternehmen Arbeitnehmer aus verschiedenen Standorten zu Besprechungen, Fortbildungen o. Ä. einladen, würde hoher Prüfungs- und Bescheinigungsaufwand der Unter-

nehmen bei der Reisekostenabrechnung entstehen, wenn die vom Arbeitgeber gewährten, tatsächlich in Anspruch genommenen Mahlzeiten individuell erfasst und bescheinigt werden müssten. Bei einer Vielzahl von Arbeitnehmern muss allein aufgrund der vorgesehenen Kürzung mit Blick auf den Werbungskostenabzug eine Reisekostenabrechnung erfolgen, die ansonsten nicht erforderlich wäre. Dies widerspräche dem Sinn und Zweck einer Vereinfachungsregelung.

In den Fällen, in denen der Arbeitnehmer ein Entgelt entrichtet hat, müsste zusätzlich noch der entsprechende Wert bescheinigt werden (Kürzung der Kürzungsregel). Eine derartige Angabe auf der Lohnsteuerbescheinigung für Zwecke des Verlangungsverfahrens der Arbeitnehmer in den Finanzämtern würde zu einer nicht vertretbaren Erhöhung von Bürokratieaufwand (Bescheinigungspflicht, Prozess- und IT-Kosten) führen.

Beispiel:

Ein Unternehmen führt eine Besprechung mit Arbeitnehmern aus verschiedenen Standorten durch, bei der die Arbeitnehmer jeweils zwei Mahlzeiten erhalten (Frühstück und Mittagessen). Die Arbeitnehmer teilen sich in Fallgruppe a (Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden), Fallgruppe b (Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheit von weniger als acht Stunden) und Fallgruppe c (Keine Auswärtstätigkeit von „Standort-Arbeitnehmern“) auf.

Die vorgesehenen Regelungen wirken sich folgendermaßen aus:

	Fall a:	Fall b:	Fall c:
	AN mit Auswärtstätigkeit von > 8 Std.	AN mit Auswärtstätigkeit von < 8 Std.	Standort-AN (keine Auswärtstätigkeit)
Mahlzeiten	Bewertung mit SBW, keine Besteuerung	Bewertung mit SBW	Bewertung mit SBW
Werbungskosten	12 € - 4,80 € - 9,60 € = 0 €	0 €	0 €
Bescheinigung / Besteuerung durch Arbeitgeber	AG müsste für WK-Abzug 12 € bescheinigen, da AN zwei Mahlzeiten bekommen hat	Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1a (neu)	Individuelle Besteuerung

Bei den Arbeitnehmern der Fallgruppe b und c muss nach alter Rechtslage in vielen Fällen gar keine Reisekostenabrechnung erfolgen, wenn dem Arbeitnehmer keine weiteren Kosten entstanden sind, z. B. da diese hinsichtlich der Fahrtkosten ein „Ticket“ des Arbeitgebers bekommen oder ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestelltes Fahrzeug nutzen und keine Unterkunftskosten anfallen.

Vor dem Hintergrund der notwendigen Anpassung interner Reiserichtlinien, entsprechender Vordrucke und zusätzlicher Bürokratielasten für Arbeitgeber und Arbeitnehmer sollten die neuen Regelungen vor Inkrafttreten einem Praxistest im kleinen Rahmen unterzogen

werden, damit Umstellungsprobleme und bürokratische Lasten möglichst frühzeitig erkannt und beseitigt werden können.

Petition:

Um einen zusätzlichen Aufwand der Arbeitgeber zu vermeiden, sollten in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend macht, die betreffenden Einkommensteuererklärungsdrucke so ausgestaltet werden, dass der Arbeitnehmer auf Basis der ihm erteilten Reisekostenabrechnungen dort alle erforderlichen Angaben zu arbeitgeberveranlassten Mahlzeiten so machen kann, dass es hierfür nicht weiterer Angaben durch den Arbeitgeber bedarf.

f) Nachbesserungsbedarf: Kürzung der Verpflegungspauschalen wie bisher um den Sachbezugswert

Durch die vorgesehene Kürzung der Verpflegungspauschalen werden die dienstreisenden Arbeitnehmer in einigen Fällen schlechter gestellt. Die vorgesehene Kürzung bedeutet, dass der Arbeitgeber von ihm gezahlte Tagesgelder stärker kürzen muss als bisher. Nach dem Status quo reicht es zur Erhaltung der Lohnsteuerfreiheit, wenn der Arbeitgeber die Tagesgelder um die Sachbezugswerte von ihm veranlasster Verpflegung kürzt. Künftig muss er die Tagesgelder um die vorgesehenen Prozentsätze kürzen. Diese Prozentsätze führen aber zu höheren Abzugsbeträgen, als die Sachbezugswerte.

Petition:

Es sollte erlaubt werden, die Tagesgelder wie bisher um den Sachbezugswert der vom Arbeitgeber veranlassten Verpflegung zu kürzen.

9. Pauschalbesteuerung von Mahlzeiten (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG-E)

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Ausweitung der Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand ist zu begrüßen• Anwendung praxistauglich ausgestalten |
|--|

Inhalt:

Die Besteuerung von arbeitgeberseitig während einer Auswärtstätigkeit gewährten Mahlzeiten kann zukünftig pauschal mit einem Steuersatz von 25 Prozent erfolgen.

Hintergrund:

Bisher sind auf Dienstreisen verbilligt oder kostenlos gewährte „übliche“ Mahlzeiten, die mit dem Sachbezugswert bewertet werden, vom Arbeitnehmer individuell zu versteuern. Will der Arbeitgeber die Steuer übernehmen, muss er eine sog. Nettolohnberechnung durchführen.

Bewertung:

• **Positiv: Ausweitung der Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand**

Die zusätzliche Möglichkeit der Pauschalbesteuerung von mit dem Sachbezugswert bewerteten Mahlzeiten mit einem festen Steuersatz ist zu begrüßen.

• **Nachbesserungsbedarf: Anwendung praxistauglich ausgestalten**

Es sollte auch hier klargestellt werden, dass Bewirtungen von Arbeitnehmern im Rahmen von sog. „Geschäftsfreunde-Bewirtungen“ von den Neuregelungen unberührt bleiben. Im Übrigen sollte sichergestellt sein, dass es keine Pauschalierungslücke für Mahlzeitengewährung ohne Reiseabrechnung gibt.

Zusätzliche, bisher nicht enthaltene Vorschläge der Wirtschaft:

1. **Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG)**

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand über drei Monate hinaus ausweiten |
|--|

Inhalt:

Die bereits vorhandene Möglichkeit der Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand sollte über den Zeitraum von drei Monaten hinaus ausgeweitet werden, um eine Vereinfachung der Reisekostenabrechnung zu erzielen.

Hintergrund:

Beruflich veranlasster Verpflegungsmehraufwand kann vom Arbeitgeber bisher nur auf drei Monate begrenzt pauschal besteuert werden.

Bewertung:

Ein wichtiges Anliegen der Wirtschaft ist die Pauschalversteuerung von Verpflegungsmehraufwand anlässlich derselben Auswärtstätigkeit über den Zeitraum von drei Monaten hinaus (siehe Eingabe der Spitzenverbände vom 8. Juli 2011). In der Praxis werden – zum Ausgleich der auftretenden Mobilitätskosten – oftmals auch über drei Monate hinaus freiwillig durch den Arbeitgeber Verpflegungspauschalen bezahlt. Eine deutliche Vereinfachung der Reisekostenabrechnung könnte erreicht werden, in dem zukünftig auch in diesen Fällen eine Pauschalversteuerung in Höhe der einfachen Verpflegungspauschalen (ohne Verdopplung) ermöglicht wird.

Petition:

Die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung von Verpflegungsmehraufwand nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG anlässlich von Auswärtstätigkeiten sollte auf Zeiträume von mehr als drei Monaten in Höhe der einfachen Pauschalen ausgeweitet werden.

2. Vereinfachung der Auslandspauschalen

- **Regelungen zur Vereinfachung der Auslandspauschalen sollten in das Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden**

Die Vereinfachung der Auslandspauschalen ist ein Anliegen der Wirtschaft, das bereits mit der Eingabe der Spitzenverbände vom 8. Juli 2011 zum Ausdruck gebracht wurde. Hierbei wird insbesondere der Wegfall der Städte-Sonderregelungen vorgeschlagen, da diese in der Praxis kaum prüfbar sind. Gerade die Stadtgrenzen sind nicht klar definiert und in Großstädten werden die Regelungen unterschiedlich ausgelegt. Eine Prüfung durch Software oder Mitarbeiter erfordert eine umfangreiche Recherche wie zum Beispiel über „Google“ o. Ä. und unnötigen Aufwand.

Petition:

Die Vereinfachung der Auslandspauschalen sollte in das Gesetzgebungsverfahren aufgenommen werden und in reine Länderlösungen umgesetzt werden.

II. Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

1. Abführung des ganzen Gewinns (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG-E)

- **Grundsätzliche Rechtssicherheit für testierte Jahresabschlüsse mit Nachbesserungsbedarf bei der Anerkennung freiwilliger Jahresabschlussprüfungen**
- **Heilung bei versehentlich unterlassenem Ausgleich vororganschaftlicher Verluste positiv**
- **Dringender Nachbesserungsbedarf bei Korrekturpflicht vermeintlich fehlerhafter Handelsbilanzansätze**

Inhalt:

Wird im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages (EAV) der Gewinn auf der Basis eines von einem Wirtschaftsprüfer testierten Jahresabschlusses an den Organträger abgeführt, will die Finanzverwaltung künftig trotz – nachträglich festgestellter – objektiv fehlerhafter Bilanzansätze von einer korrekten und wirksamen Durchführung der Organschaft ausgehen. Voraussetzung soll jedoch sein, dass die fehlerhaften Bilanzansätze im nächsten handelsrechtlichen Jahresabschluss nach Bekanntwerden des Fehlers korrigiert werden. Dies soll laut Gesetzesbegründung auch gelten, wenn versäumt wurde, vororganschaftliche Verluste zu Beginn der Organschaft auszugleichen.

Hintergrund:

Die Organschaft setzt voraus, dass die einzelnen Konzerngesellschaften den gesamten Gewinn an die Konzernmutter abführen. Hier kommt es – auch durch die Bilanzrechtsänderungen des BilMoG – zu Rechtsunsicherheiten, ob der gesamte Gewinn zutreffend ermittelt, abgeführt und damit die Organschaft tatsächlich durchgeführt worden ist.

Bewertung:

- **Positiv: Grundsätzliche Rechtssicherheit für testierte Jahresabschlüsse**

Die Anerkennung eines von einem Wirtschaftsprüfer testierten Jahresabschlusses als ordnungsgemäße Durchführungsbasis für den EAV gewährleistet ein erhebliches Maß an Rechtssicherheit gegenüber dem Status quo. Als Mittelstandskomponente wird kleineren Unternehmen, die gemäß § 316 HGB nicht prüfungspflichtig sind, auch der Nachweis durch die Bescheinigung eines Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers über die Erstellung eines Jahresabschlusses mit umfassenden Beurteilungen entsprechend den Grundsätzen des IDW Standard 7 (IDW S 7) erlaubt.

- **Nachbesserungsbedarf: Anerkennung freiwilliger Jahresabschlussprüfungen**

Einer redaktionellen Nachbesserung bedarf es ggf. beim Verweis auf den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nach § 322 Abs. 3 HGB. Der Wirtschaftsprüfer muss gemäß § 322 Abs. 3 HGB im Rahmen des uneingeschränkten Bestätigungsvermerks bescheinigen, dass der Jahresabschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt. Wirtschaftsprüfer geben zu Bedenken, dass ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 Abs. 3 HGB auch die Erstellung und Prüfung eines Anhangs und Lageberichts erfordere.

Konzerngesellschaften, die aufgrund der Befreiungsvorschriften in § 264 Abs. 3 HGB nicht der Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer unterliegen, müssen auch keinen Anhang und Lagebericht erstellen. Sofern sich diese Gesellschaften einer freiwilligen Prüfung des Jahresabschlusses unterziehen – bspw. um die Anforderungen des neuen § 14 S. 4 Buchst. b KStG zweifelsfrei zu erfüllen, wäre insofern fraglich, ob überhaupt ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk i. S. d. § 322 Abs. 3 HGB vorläge.

Petition:

Es gilt ggf. durch eine Ergänzung klarzustellen, dass Organgesellschaften, die aufgrund der Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB lediglich eine freiwillige Prüfung ihres Jahresabschlusses durchführen lassen, auch von § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 5 KStG – neu erfasst werden, selbst wenn kein Anhang und Lagebericht vorliegen.

„⁶Dies gilt auch für Jahresabschlüsse von Organgesellschaften, die aufgrund der Befreiungsvorschriften des § 264 Abs. 3 HGB nicht verpflichtend, sondern freiwillig geprüft werden.“

- **Positiv: Heilungsmöglichkeit bei versehentlich unterlassenem Ausgleich vororganschaftlicher Verluste**

Eine wesentliche Verbesserung des bestehenden Systems ist die Möglichkeit, den zu Beginn einer Organschaft versehentlich unterlassenen Ausgleich eines vororganschaftlichen Verlustes, nachholen zu dürfen. Nach geltender BFH-Rechtsprechung führen bislang bereits Kleinstbeträge zur Nichtanerkennung der Organschaft.

- **Nachbesserungsbedarf: Korrekturpflicht fehlerhafter Handelsbilanzansätze**

Wie in der Gesetzesbegründung dargelegt, beinhalten Betriebsprüfungsberichte vielfach Feststellungen zu fehlerhaften Bilanzierungen, wobei in der derzeitigen Prüfungspraxis oftmals offen bleibt, ob der Fehler nur die Steuerbilanz oder aber auch die Handelsbilanz betrifft. Dabei handelt es sich teilweise auch um Paket- bzw. Kompromisslösungen im Rahmen sog. tatsächlicher Verständigungen, die pragmatisch sind und sich u. U. handelsrechtlich nicht oder nur schwer begründen lassen.

Künftig müssten zum Erhalt der Organschaft von der Betriebsprüfung behauptete fehlerhafte Handelsbilanzansätze fortentwickelt und im nächsten zu erstellenden Jahresabschluss übernommen werden. Das würde sogar für Handelsbilanzansätze gelten, die aufgrund des Bewertungsvorbehalts des § 5 Abs. 6 EStG in der Steuerbilanz nicht oder mit einem anderen Wert auftauchen. Eine Diskussion mit dem Wirtschaftsprüfer über die Richtigkeit der Betriebsprüfungsfeststellungen in Bezug auf die Handelsbilanz wäre die Folge. Es bestünde die Gefahr, dass die Deutungshoheit über die Handelsbilanz zukünftig von der Finanzverwaltung beansprucht und der Steuerpflichtige in die Mitte der Auseinandersetzungen zwischen Wirtschafts- und Betriebsprüfer über die Richtigkeit der Handelsbilanz gedrängt würde.

Bisher werden die Ergebnisse aus Betriebsprüfungen vielfach lediglich in die Steuerbilanz übernommen. Eine Anpassung der Handelsbilanz erfolgt – auch wegen des damit verbundenen Abstimmungsaufwandes mit den Wirtschaftsprüfern – nur in Ausnahmefällen. In diesen Fällen wird heute die ordnungsgemäße Durchführung der Organschaft durch die Finanzverwaltung nicht in Frage gestellt. Das wäre zukünftig anders und könnte zudem bei börsennotierten Unternehmen zu öffentlichkeitswirksamen Bilanzanpassungen und Erklärungsbedarf führen.

Grundlegend sind in diesem Zusammenhang auch die Auslegung und der bislang nicht definierte Begriffsumfang eines fehlerhaften Bilanzansatzes, aus dem sich die Korrekturpflicht ergibt. Der in der Gesetzesbegründung angeführte Hinweis auf ein Jahresergebnis, das objektiv betrachtet unzutreffend ist, trägt vor dem Hintergrund der vielfach beobachteten Diskussionen in Betriebsprüfungen nicht zu einer erhöhten Rechtssicherheit bei. Es gilt zudem zu beachten, dass es auch in der Handelsbilanz i. d. R. nicht „den“ objektiv zutreffenden Wertansatz gibt; vielmehr lassen die handelsbilanziellen Bewertungsvorschriften oftmals eine Bandbreite von Wertansätzen zu. Eine Handelsbilanz kann im Zeitpunkt der Erstellung nur subjektiv richtig sein. Wir sehen hier das Risiko, dass es – auch unter Berücksichtigung von werterhellenden Umständen aufgrund der zeitlich nachgelagerten Betriebsprüfung – zu Aufgriffen der Betriebsprüfung kommen könnte, die nur im Rechtsbehelfsverfahren zu klären wären.

Fraglich ist darüber hinaus, wann die Korrektur der fehlerhaften Bilanzansätze erfolgen muss. Der Gesetzentwurf geht hierbei von einer Korrektur „in dem nächsten nach dem Zeitpunkt des Bekanntwerdens des Fehlers aufzustellenden Jahresabschluss“ aus. Da Betriebsprüfungen bzw. das daraus resultierende Bekanntwerden von Bilanzierungsfehlern vielfach weit zurückliegende Jahre betreffen können, bestünde die Gefahr, dass die komplexe handelsbilanzielle Fortentwicklung der Betriebsprüfungsfeststellungen bis in den nächsten offenen Jahresabschluss u. U. innerhalb eines sehr kleinen Zeitfensters bewältigt werden müsste. Das ist insbesondere bei Fast Close-Abschlüssen, komplexeren Sachverhalten und Kettenorganschaften – wo sich die Korrektur über mehrere Ebenen fortentwickelt – praxisfremd. Auch könnte die vorgesehene Korrekturpflicht dazu führen, dass eine Handelsbilanz mehrfach geändert werden muss, da häufig Prüfungsfeststellungen für dasselbe Prüfungsjahr in verschiedenen Kalenderjahren erfolgen.

Im Ergebnis will der Gesetzentwurf eine im heutigen Recht bestrittene Heilungsmöglichkeit pragmatisch in laufender Jahresrechnung schaffen. Tatsächlich aber droht – abgesehen von den Fällen versehentlich nicht berücksichtigter vororganschaftlicher Verluste –

ein neues Streitfeld zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen hinsichtlich der punktgenau zutreffenden Höhe der handelsrechtlichen Gewinnermittlung eröffnet zu werden.

Als Alternativlösung schlagen wir daher vor, von fehlerhaften Bilanzansätzen, die korrekturpflichtig sind, nur dann auszugehen, wenn ein Testat nachträglich widerrufen wird. Solange der ursprüngliche Jahresabschluss handelsrechtlich wirksam festgestellt und subjektiv richtig ist, muss dies in Bezug auf die Abführung des richtigen Gewinns genügen. Damit wäre ausreichend dokumentiert, dass eine später erkannte objektive „Fehlerhaftigkeit“ entweder subjektiv nicht erkennbar oder jedenfalls nicht durch steuerliche Motive ausgelöst war. Einer steuerlichen Sanktion der – häufig vermeintlichen - handelsrechtlichen „Fehlerhaftigkeit“ bedürfte es also nicht.

Die Anforderung der Berichtigungspflicht würde zudem an praktische Umsetzungsgrenzen stoßen, wenn ein Organschaftsverhältnis im Zeitpunkt des späteren Bekanntwerdens (z. B. in einer Betriebsprüfung nach bis zu zehn Jahren) nicht mehr besteht. Insbesondere nach Verkauf einer ehemaligen Organgesellschaft liegt die geforderte nachträgliche Fehlerbeseitigung weder für den ursprünglichen fehlerbehafteten Abschluss noch für die laufende Rechnung im Einflussbereich des ehemaligen Organträgers.

Petitum:

Es bedarf einer klarstellenden Ergänzung in § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 KStG – neu, dass von einem fehlerhaften Bilanzansatz nur dann auszugehen ist, wenn ein Testat nachträglich widerrufen wird:

„Von korrekturpflichtigen fehlerhaften Bilanzansätzen i. S. d. Satzes 4 Buchstabe c ist nur dann auszugehen, wenn ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk i. S. d. Satzes 5 nachträglich widerrufen wird.“

2. Begriffswechsel und Erweiterung des Tatbestands bei negativem Einkommen (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG-E)

- **Gefahr der doppelten Nichtberücksichtigung von Verlusten und verfahrensrechtliche Unsicherheiten drohen**
- **Grundsätze des aktuellen EuGH-Urteils „Philips Electronics UK Ltd“ wahren**
- **Nachbesserungsbedarf bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode**

Inhalt:

§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG regelt sowohl in der geltenden Gesetzes- als auch in der Entwurfsfassung den Ausschluss der Verlustberücksichtigung in Deutschland, soweit der Verlust bereits im Ausland berücksichtigt wird. Dennoch bestehen zwischen der geltenden Gesetzesfassung und der Entwurfsfassung gravierende Unterschiede. Während der Status quo für die Frage der Zurechnung eines negativen Einkommens und die Frage der

Berücksichtigung des negativen Einkommens ausschließlich auf den Organträger abstellt, wird in der Entwurfsfassung eine Vielzahl von Alternativen aufgebaut.

Hintergrund:

In grenzüberschreitenden Sachverhalten bedarf es grundsätzlich einer Regelung, die den sogenannten „*double dip*“ verhindert, also die doppelte Geltendmachung ein und desselben Verlustes in zwei Ländern. Dies entspräche dem spiegelbildlichen Fall der doppelten Besteuerung ein und desselben Gewinnes, die ebenfalls abzulehnen ist.

Bewertung:

- **Nachbesserungsbedarf: Gefahr der doppelten Nichtberücksichtigung von Verlusten und verfahrensrechtliche Unsicherheiten**

Die Entwurfsfassung der Norm ist angesichts der zahlreichen „oder“-Verknüpfungen und der daraus resultierenden Varianten zu unbestimmt. Dies wird noch dadurch verstärkt, dass im bisherigen Textschema nicht lediglich das Wort Organträger durch „Organträger oder Organgesellschaft“ ersetzt wird. Vielmehr wird bei der Frage der Verlustberücksichtigung im Ausland zusätzlich auf „eine andere Person“ als weitere Alternative abgestellt. Die Wirkungsweise und das Zusammenspiel der Alternativen sind unklar. Die Gesetzesbegründung enthält diesbezüglich keinerlei Hinweise. Fraglich ist auch, wie die Regelung mit spiegelbildlichen Vorschriften in anderen Staaten verfahrensmäßig und materiell zusammenwirken würde. Es bestünde insbesondere im Falle von nachträglichen Änderungen der Verlustberücksichtigung im Ausland die Gefahr der endgültigen Nichtberücksichtigung von Verlusten.

Petitur:

§ 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG-E muss klarer gefasst werden, um seine materiell-rechtliche Reichweite und die verfahrensmäßigen Implikationen erkennbar zu machen.

- **Nachbesserungsbedarf: Grundsätze des EuGH-Urteils „Philips Electronics UK Ltd“ vom 6. September 2012 (C-18/11) wahren**

Nach den Grundsätzen des aktuellen EuGH-Urteil in der Rechtssache „Philips Electronics UK Ltd“ vom 6. September 2012 ist eine Beschränkung des im Inland entstandenen Verlustabzuges unzulässig, selbst wenn der deutsche Verlust ggf. zusätzlich im EU-Ausland abgezogen werden kann.

Petitur:

Die vorgesehene Verschärfung ist in EU-Fällen nicht anzuwenden.

- **Nachbesserungsbedarf: Doppelbesteuerungsabkommen mit Anrechnungsmethode**

Von der Neuregelung wären nicht nur Fälle der ausländischen Gruppenbesteuerung betroffen, sondern insbesondere auch Doppelbesteuerungsabkommen, die nicht die Freistellungs-, sondern die Anrechnungsmethode vorsehen.

Beispiel:

Eine ausländische Kapitalgesellschaft hält als Organträgerin über eine inländische Betriebsstätte eine inländische Organgesellschaft. Diese inländische Betriebsstätte erwirtschaftet Verluste. Folge der geplanten Neuregelung: Wenn der Sitzstaat der Organträgerin das inländische Betriebstättenergebnis nicht freistellt, sondern mit Anrechnung der ausländischen Steuern erfasst (Anrechnungsmethode), wird der Verlust auch im Ausland berücksichtigt. Nach den vorgesehenen Regelungen könnte in diesem Fall der Verlust der inländischen Betriebsstätte in Deutschland nicht mehr berücksichtigt werden. Daraus folgt: Bei einer inländischen Betriebsstätte mit Anrechnungsmethode wären Gewinne in Deutschland stets zu erfassen und Verluste blieben stets unberücksichtigt. Diese Regelung dürfte einer gerichtlichen Überprüfung nicht standhalten. Die Verluste der inländischen Betriebsstätte müssen in Deutschland zum Abzug gebracht werden können.

Petition:

Die Regelung muss unter verfassungs- und EU-rechtlichen Gesichtspunkten überdacht werden.

3. **Grundlagenbescheide für Organgesellschaften (§ 14 Abs. 5 KStG-E)**

- **Neue Rechtsicherheit und Beschleunigung im Besteuerungsverfahren**
- **Gleichlauf bei Körperschaft- und Gewerbesteuer erforderlich**
- **Einspruchs- und Klagerecht auch für Organgesellschaft zulassen**

Inhalt:

Der Gesetzentwurf sieht im Rahmen des Besteuerungsverfahrens bei Organschaften die Einführung eines Feststellungsverfahrens vor, in dem insbesondere das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festgestellt wird.

Hintergrund:

Korrekturen bei den Organgesellschaften sind technisch bislang nur aufwendig möglich. Organgesellschaften können keine Rechtsbehelfe bezüglich der von Ihnen erklärten, dem Organträger zuzurechnenden Einkommen führen. Diese müssen gegen die Steuerbescheide des Organträgers gerichtet werden. Die fehlende Bindungswirkung der bei der Organgesellschaft getroffenen Feststellungen für den Steuerbescheid beim Organträger führt daher zu hohem Bürokratieaufwand und Zeitverzug bei der Klärung von Rechtsfragen und erschwert den Rechtsschutz.

Bewertung:

- **Positiv:**
Rechtsicherheit und Beschleunigung im Besteuerungsverfahren

Die Einführung von Feststellungsbescheiden für das Einkommen einer Organgesellschaft mit Bindungswirkung für den Organträger ist ein wesentlicher Beitrag zur Schaffung von Rechtssicherheit im Besteuerungsverfahren des Organträgers und zur Beschleunigung von Rechtsbehelfen bei Organgesellschaften.

- **Nachbesserungsbedarf: Gleichlauf bei Körperschaft- und Gewerbesteuer**

Das neue Feststellungsverfahren soll laut Gesetzesbegründung auf die Körperschaftsteuer begrenzt werden, da für die Gewerbesteuer mit § 35b GewStG bereits ein gleichwertiger Korrekturmechanismus zur Verfügung stehe. Außerbilanzielle Korrekturen, die durch die Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8 und 9 GewStG bedingt sind und vielfach einen wesentlichen Anteil des Gewerbeertrags ausmachen, werden von dieser Vorschrift allerdings nicht erfasst.

Petition:

Mit Blick auf das allgemeine Feststellungsverfahren ist ein Gleichlauf von Körperschaft- und Gewerbesteuer anzustreben. Ein zu § 14 Abs. 5 KStG-E analoges Feststellungsverfahren sollte daher auch für den Gewerbeertrag einer Organgesellschaft eingeführt werden.

- **Nachbesserungsbedarf: Einspruchs- und Klagerecht für die Organgesellschaft**

Da das Einkommen der Organgesellschaft beim Organträger versteuert wird, entstehen bei der Organgesellschaft i. d. R. selbst keine Ertragsteuern. Mangels Beschwer ist sie daher unter Umständen nicht einspruchs- bzw. klagebefugt, um selbst gegen den Feststellungsbescheid vorgehen zu können. Rechtsschutz stünde dann nur dem Organträger zur Verfügung. In der Praxis besteht aber das Bedürfnis, dass die Organgesellschaft selbst gegen den Feststellungsbescheid vorgehen kann. So kann es z. B. sein, dass bei Organgesellschaft und Organträger unterschiedliche Interessen bestehen. Der Verweis in der Gesetzesbegründung auf § 352 AO und § 48 FGO hilft hier nicht weiter.

Petition:

Der Gesetzgeber sollte durch Ergänzung von § 352 AO und § 48 FGO eine eigene Einspruchs- bzw. Klagebefugnis der Organgesellschaft sicherstellen.

4. Verpflichtender dynamischer Verweis auf § 302 AktG (§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG-E)

- **Rechtssicherheit für Neuverträge**
- **Klarstellung bei der Anpassung von Altverträgen bis zum 31. Dezember 2014 erforderlich**
- **Ergänzung zur Beendigung von Gewinnabführungsverträgen aus wichtigem Grund erforderlich**

Inhalt:

Zur Anerkennung einer steuerlichen Organschaft im GmbH-Konzern soll die Aufnahme eines ausdrücklichen dynamischen Verweises auf die Vorschriften des § 302 AktG zur Verlustübernahme in den Ergebnisabführungsvertrag künftig verpflichtend sein.

Hintergrund:

Kleinste Fehler bei der Formulierung des Ergebnisabführungsvertrages können bislang dazu führen, dass die Organschaft trotz tatsächlicher Durchführung rückwirkend nicht anerkannt wird. Insbesondere durch die von den Oberfinanzdirektionen Münster und Rheinland zur Formulierung von Verlustübernahmeklauseln i. S. d. § 302 AktG erlassenen Verfügungen drohte im Jahre 2009 zahlreichen EAVs in GmbH-Konzernen, die vielfach bereits seit Jahren oder gar Jahrzehnten durchgeführt und auch im Rahmen von Betriebsprüfungen bis dato nicht beanstandet wurden, die steuerliche Anerkennung versagt zu werden. Diese für gut ein Jahr anhaltende Rechtsunsicherheit wurde zwar durch das BMF-Schreiben vom 19. Oktober 2010 und die damit verbundene Aufhebung der OFD-Verfügungen aufgelöst. Das BMF-Schreiben beseitigt allerdings nicht alle Zweifelsfragen.

Bewertung:

- **Positiv: Rechtssicherheit für Neuverträge**

Durch den verpflichtenden dynamischen Verweis auf § 302 AktG werden bestehende Rechtsunsicherheiten für neue Ergebnisabführungsverträge im GmbH-Konzern endgültig aufgelöst.

- **Nachbesserungsbedarf: Klarstellung zur Anpassung von Altverträgen bis zum 31. Dezember 2014**

Es ist notwendig gesetzlich klarzustellen, dass die Korrektur bzw. Anpassung bestehender EAVs nicht als Neuabschluss angesehen wird, der eine neue Fünf-Jahresfrist auslöst.

Petitum:

Es bedarf einer gesetzlichen Klarstellung bzw. Ergänzung, dass die Änderung eines bestehenden EAVs durch die Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keine neue Fünf-Jahresfrist i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG beginnen lässt. Dazu könnte ein neuer § 17 S. 3 KStG eingefügt werden:

„Die Anpassung bestehender Gewinnabführungsverträge an die Anforderungen des § 17 S. 2 Nr. 2 KStG i. d. F. [...] löst keine neue Frist i. S. d. § 14 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 KStG aus.“

- **Nachbesserungsbedarf: Klarstellung zur Beendigung von Gewinnabführungsverträgen aus wichtigem Grund**

Für eine rechtssichere Ausgestaltung der Organschaftsbesteuerung sollte darüber hinaus auch gesetzlich geregelt werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer Organschaft ein wichtiger Grund für eine vorzeitige Beendigung des Gewinnabführungsvertrages ist. Dieser Grundsatz ist bislang zwar in R 60 Abs. 6 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 verankert, wurde aber unlängst durch die Rechtsprechung in Frage gestellt (Urteil des Niedersächsischen FG vom 10 Mai 2012, 6 K 140/10).

Petition:

Im bestehenden § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG sollte ergänzt werden, dass die Veräußerung einer Beteiligung an einer Organgesellschaft einen wichtigen Grund für eine vorzeitige, d. h. unschädliche Beendigung des Gewinnabführungsvertrages darstellt:

„Ein wichtiger Grund kann insbesondere in der Veräußerung der Organbeteiligung durch den Organträger gesehen werden.“

III. Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich der Abgabenordnung

Vereinfachung der Archivierung von elektronischen Dokumenten, insb. Rechnungen

Die Anforderungen an die elektronische Archivierung elektronischer Dokumente bereiten in der Praxis zahlreiche Schwierigkeiten. Dies gilt insbesondere für die Archivierung von elektronischen Rechnungen. Die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 eingeführten Erleichterungen im Bereich der elektronischen Rechnungen wirken in der Praxis nur sehr eingeschränkt. Dies liegt darin begründet, dass die Vorschriften der AO (§ 147 AO) – einschließlich der GoBS sowie der GDPdU – die Erleichterungen der Regelung des § 14b UStG in Bezug auf die Erstellung einer elektronischen Rechnung im Format einer pdf-Datei nicht nachvollziehen und in der Folge der beabsichtigte Bürokratieabbau nicht erreicht wird. Die Aufhebung des Abschnitts II.1 der GdPdU durch das BMF-Schreiben vom 14. September 2012 (IV A 4 - S 0316/12/10001) führt nicht dazu, dass der geforderte Gleichlauf hergestellt wurde, da die entscheidende Regelung in III.1 der GDPdU verankert ist.

Dies bedeutet im konkreten Fall, dass der Unternehmer zwar eine elektronische Rechnung als pdf-Datei an seinen Kunden versenden kann und dieser einen Vorsteuerabzug erhält, der Rechnungsempfänger die elektronische Rechnung aber nicht im Format einer pdf-Datei archivieren kann. Denn die GDPdU erfordern die ausschließliche Archivierung in einem maschinell auswertbaren Format und die pdf-Datei erfüllt diese Voraussetzung nicht: Der Unternehmer riskiert bei Missachtung dieser Vorschrift die Verhängung von Sanktionen wie Bußgeld, Zwangsgeld oder Verzögerungsgeld. Daher hat der Rechnungsempfänger nur die Möglichkeit, auf die mit der Einführung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 eingeführten Erleichterungen bei der elektronischen Rechnungsstellung zu verzichten und weiterhin eine papierhafte Rechnung als Originalbeleg anzufordern.

Petition:

Wir regen deshalb an, die Vorschriften der AO einschließlich der GoBS sowie der GDPdU in Bezug auf die Archivierung von elektronischen Rechnungen mit den Vorschriften des UStG zu harmonisieren. Überdies ist es erforderlich, die elektronische Archivierung von Dokumenten umfassend und eindeutig zu regeln sowie dabei substantielle Erleichterungen herbeizuführen.

IV. Weiterer steuerrechtlicher Änderungsbedarf im Bereich der Umsatzsteuer

Verdopplung der Grenze in der Kleinbetragsregelung

Wir schlagen die Verdopplung der Grenze der Kleinbetragsregelung in § 33 Satz 1 UStDV auf 300 Euro vor.

In einer Kleinbetragsrechnung muss im Gegensatz zur ordnungsgemäßen Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers, die Rechnungsnummer bzw. der vollständige Namen und die Anschrift des Kunden nicht enthalten sein. Auch die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung ist auf der Kleinbetragsrechnung nicht erforderlich. Von besonderer Relevanz – da dies den größten Vereinfachungseffekt hat – ist jedoch, dass die Angabe des Brutto-Entgelts unter Angabe des hierin enthaltenen Umsatzsteuersatzes auf der Kleinbetragsrechnung ausreichend ist. Es reicht aus, das Netto-Entgelt und den Steuerbetrag in einer Summe zu nennen.

Durch die Verdopplung der Kleinbetragsregelung könnte somit ein effektiver Beitrag zur Steuervereinfachung innerhalb der Rechnungsstellung geleistet werden, ohne dass es hierbei zu Steuerausfällen kommen würde. Bürokratische Hemmnisse bei der Erteilung von Rechnungen über Kleinbeträge könnten hierdurch steuerneutral abgebaut werden. Insbesondere die Wirtschaft würde durch diese Maßnahme steuerlich entlastet und deren Bürokratiekosten weiter gemindert werden. Gerade bei Umsätzen von bis zu 300 Euro handelt es sich üblicherweise um in kurzer Zeitfolge vorkommende Umsätze. Hier ist die Erteilung mit allen erforderlichen Pflichtangaben besonders zeitraubend und kostspielig und in der Praxis häufig auch nicht durchführbar. Eine Anpassung der Kleinbetragsregelung an das aktuelle Preisniveau ist daher unerlässlich, um die Reichweite der Kleinbetragsregelung und den Umfang des Vereinfachungseffekts zu erhalten.

Eine Verdopplung der Kleinbetragsregelung ist auch europarechtlich zulässig. Gemäß der Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13. Juli 2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften sind ab 2013 ausdrücklich bis zu einem Betrag in Höhe von 400 Euro vereinfachte Rechnungen möglich. Damit wird die bisherige Regelung des Art. 238 Abs. 1 a) MwStSystRL, die lediglich von einem "geringfügigen" Betrag spricht, konkretisiert.

Petitum:

In § 33 Satz 1 UStDV sollte der Betrag in Höhe von 150 Euro durch 300 Euro ersetzt werden.