



## Wortprotokoll der 26. Sitzung

### Finanzausschuss

Berlin, den 24. November 2014, 12:00 Uhr  
Berlin, Marie-Elisabeth-Lüders-Haus  
Anhörungssaal 3.101

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

## Öffentliche Anhörung

### Tagesordnungspunkt

Seite 10

Gesetzentwurf der Bundesregierung

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der  
Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und  
zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

**BT-Drucksachen 18/3017; 18/3158**

**Federführend:**  
Finanzausschuss

**Mitberatend:**  
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
Haushaltsausschuss (mb und § 96 GO)

**Gutachtlich:**  
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



**Sitzung des Ausschusses Nr. 07 (Finanzausschuss)**

Montag, 24. November 2014, 12:00 Uhr

**Anwesenheitsliste**

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift
<u>CDU/CSU</u>		<u>CDU/CSU</u>	
Feiler, Uwe		Brackmann, Norbert	.....
Flosbach, Klaus-Peter		Brehmer, Heike	.....
Güntzler, Fritz		Brinkhaus, Ralph	.....
Gutting, Olav		Durz, Hansjörg	.....
Hauer, Matthias		Harbarth Dr., Stephan	.....
Horb, Margaret		Helfrich, Mark	.....
Karliczek, Anja		Hirte, Christian	.....
Koob, Markus		Hirte Dr., Heribert	.....
Kudla, Bettina		Kalb, Bartholomäus	.....
Lerchenfeld, Philipp Graf	.....	Lenz Dr., Andreas	.....
Michelbach Dr. h.c., Hans		Linnemann Dr., Carsten	.....
Middelberg Dr., Mathias		Mattfeldt, Andreas	.....
Murmann Dr., Philipp	.....	Nick Dr., Andreas	.....
Radwan, Alexander	.....	Riebsamen, Lothar	.....
Schindler, Norbert	.....	Selle, Johannes	.....
Steffel Dr., Frank	.....	Viesehon, Thomas	.....
Stetten, Christian Frhr. von		Wanderwitz, Marco	.....
Tillmann, Antje		Whittaker, Kai	.....

**Sitzung des Ausschusses Nr. 07 (Finanzausschuss)**

Montag, 24. November 2014, 12:00 Uhr

**Anwesenheitsliste**

gemäß § 14 Abs. 1 des Abgeordnetengesetzes

Ordentliche Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift	Stellvertretende Mitglieder des Ausschusses	Unterschrift
<b>SPD</b>		<b>SPD</b>	
Arndt-Brauer, Ingrid		Hartmann, Sebastian	.....
Binding (Heidelberg), Lothar		Jantz, Christina	.....
Daldrup, Bernhard		Krüger Dr., Hans-Ulrich	.....
Hakverdi, Metin	.....	Lauterbach Dr., Karl	.....
Junge, Frank	.....	Mindrup, Klaus	.....
Kiziltepe, Cansel		Poß, Joachim	.....
Petry, Christian	.....	Post, Florian	.....
Schwarz, Andreas		Priesmeier Dr., Wilhelm	.....
Sieling Dr., Carsten	.....	Sawade, Annette	.....
Zimmermann Dr., Jens		Schneider (Erfurt), Carsten	.....
Zöllmer, Manfred		Ziegler, Dagmar	.....
<b>DIE LINKE,</b>		<b>DIE LINKE,</b>	
Claus, Roland	.....	Lay, Caren	.....
Karawanskij, Susanna		Schlecht, Michael	.....
Pitterle, Richard		Wagenknecht Dr., Sahra	.....
Troost Dr., Axel	.....	Zdebel, Hubertus	.....
<b>BÜ90/GR</b>		<b>BÜ90/GR</b>	
Gambke Dr., Thomas		Andreas, Kerstin	.....
Haßelmanni, Britta	.....	Dröge, Katharina	.....
Paus, Lisa		Hajduk, Anja	.....
Schick Dr., Gerhard	.....	Kindler, Sven-Christian	.....



0ff- 112 -

---

**Unterschriftsliste**  
Fraktionsmitarbeiter

---

<b>Name</b>	<b>Fraktion</b>	<b>Unterschrift</b>
Stephan Rochow	CDU/CSU	 .....
Christian Schmetz	CDU/CSU	.....
Udo Weber	CDU/CSU	.....
Silvia Marenow	CDU/CSU	 .....
Susanne Kroll	SPD	.....
Gerald Steininger	SPD	.....
Sandra Schuster	DIE LINKE.	.....
Christoph Sauer	DIE LINKE.	 .....
Klaus Seipp	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	 .....
Sandro Maluck	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	.....



Montag, 24. November 2014, 12:00 Uhr

Ministerium bzw. Dienststelle (bitte Druckschrift)	Name (bitte Druckschrift)	Dienststellung (bitte nicht abgekürzt)	Unterschrift
BMEL	CHRISTOPH DEUTSCHER	SACHBEARBEITER	<i>[Signature]</i>
BMF	STEFAN AHRINGHIMM	REFERENT	<i>[Signature]</i>
BTR	Eimermann	RD	<i>[Signature]</i>
BMF	Bäum	RD	<i>[Signature]</i>
BMF	HUSCHENS	DAR	<i>[Signature]</i>
BMF	ROBLER	Steuerinspektorin	<i>[Signature]</i>
II	PELL	MD	<i>[Signature]</i>
II	WOLTER	Referent	<i>[Signature]</i>
II	Hörster	MR	<i>[Signature]</i>
BAF	Süßhau-Schward	ARin	<i>[Signature]</i>
BMT	Call	RD	<i>[Signature]</i>
BMF	Pikus	RD	<i>[Signature]</i>
BMF	JASPER	Neuendau	<i>[Signature]</i>
BMF	LIEBERAM	RD	<i>[Signature]</i>
BTF	HOFFMANN	MR	<i>[Signature]</i>
BMF	Brackmann	DAR	<i>[Signature]</i>
BMF	Gragert	CAIN	<i>[Signature]</i>
BMF	Siegmund	STI	<i>[Signature]</i>

Bundesrat: (bitte Druckschrift)	Unterschrift	Dienststellung (bitte nicht abgekürzt)	Land
Böckler	<i>[Signature]</i>	RD	NV
HINT	<i>[Signature]</i>	RD	NI
PETERHEISE	<i>[Signature]</i>	RD	HV
Boas	<i>[Signature]</i>	RD	SN
Liedtke	<i>[Signature]</i>	MR	ST
Bronberg	<i>[Signature]</i>	RD	TH
Kalweit	<i>[Signature]</i>	RD	HB
Gau	<i>[Signature]</i>	RD	BW
Eberl	<i>[Signature]</i>	RD	BW
Landau	<i>[Signature]</i>	RD	RD
Kanenberg	<i>[Signature]</i>	RD	HH



Montag, 24. November 2014, 12:00 Uhr

Ministerium bzw. Dienststelle (bitte Druckschrift)	Name (bitte Druckschrift)	Dienststellung (bitte nicht abgekürzt)	Unterschrift
BMF	MYSER	RI	<i>[Signature]</i>
BMF	Böckl DG	Stl'in	<i>[Signature]</i>
BMF	Hohlbein	Stl'in	<i>[Signature]</i>
BMF	Fehling	ORR	<i>[Signature]</i>

Bundesrat: (bitte Druckschrift)	Unterschrift	Dienststellung (bitte nicht abgekürzt)	Land
HÖHLER	<i>[Signature]</i>	RD	BY
JOLYCKE	<i>[Signature]</i>	RD	BE



---

## Unterschriftsliste der Sachverständigen

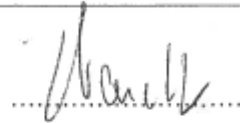
Öffentliche Anhörung zum Thema

„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ – BT-Drucksachen 18/3017; 18/3158

Montag, 24. November 2014, 12.00 bis 14.00 Uhr

---

**Brandt, Jürgen**  
(Bundesfinanzhof)



**Bundessteuerberaterkammer**

Dr. Hartmut Schwab



Jörg Schwenker



**Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.**

Berthold Welling



**Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine e. V.**

Erich Nöll



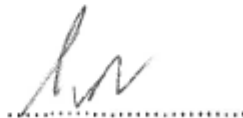
**Deutsche Steuer-Gewerkschaft**

Thomas Eigenthaler



**Deutscher Bauernverband e. V.**

Stefan Walter



**Deutscher Gewerkschaftsbund**

Raoul Didier





**Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.**

Dr. Rainer Kambeck

Ralf Herbener

**Deutscher Juristinnenbund e. V.**

Dr. Maria Wersig

**Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Prof. Dr. Stefan Köhler

**Hammacher, Martina**  
(ThyssenKrupp AG)

**Hechtner, Prof. Dr. Frank**  
(Freie Universität Berlin)

**Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.**

Manfred Hamannt

**Neuer Verband der Lohnsteuerhilfevereine e. V.**

Ingo Bettels

Uwe Rauhöft

**Zentralverband des Deutschen Handwerks e. V.**

Luisa Luft

Simone Schlewitz





---

**Unterschriftsliste der mitberatenden Ausschüsse**

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer  
steuerlicher Vorschriften“ - BT-Drucksachen 18/3017; 18/3158 -

Montag, 24. November 2014, von 12.00 bis 14.00 Uhr

---

**Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz**

.....  
  
.....  
  
.....  
  
.....

**Haushaltsausschuss**

.....  
  
.....  
  
.....  
  
.....



Beginn: 12.00 Uhr

### Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

#### **Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

**BT-Drucksachen 18/3017; 18/3158**

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Guten Morgen allerseits. Es ist 12.00 Uhr. Wir können anfangen – mit einem bisschen Hall. Aber, geht es auch ohne? Ja, ich begrüße alle Kolleginnen und Kollegen, auch von anderen betroffenen Ausschüssen, die vielleicht noch zu uns stoßen. Ich begrüße aber vor allem die Experten, die dem Finanzausschuss heute ihren Sachverstand für die Beratung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ auf den Bundestagsdrucksachen 18/3017 und 18/3158 zur Verfügung stellen. Ich begrüße die Bundesregierung. Ich muss Herrn Parlamentarischen Staatssekretär Dr. Meister entschuldigen. Aber ich denke, die Bundesregierung ist ausreichend vertreten.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder und – soweit anwesend – Printmedien und Vertreter der Bild- und Tonaufzeichnung. Nicht zuletzt darf ich noch die als Zuhörer erschienenen Gäste begrüßen und hier insbesondere die Lehrgangsteilnehmer der Bundesfinanzakademie für den höheren Dienst. Seien Sie uns herzlich willkommen.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Der heutigen Anhörung liegen die eingangs erwähnten Bundestagsdrucksachen zugrunde. Der Gesetzentwurf dient, wie der Titel es bereits zum Ausdruck bringt, insbesondere der Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union.

Daneben dient er der Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union sowie der Umsetzung von Rechtsanpassungen in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden, also bis ca. 14.00 Uhr, vorgesehen. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb um kurze Fragen und knappe Antworten bitten. Die fragstellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage, die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an denen sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller, auch die der mitberatenden Ausschüsse, im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses, bei mir bzw. dem Sekretariat hier vorne anzumelden.

Die Anhörung wird live im Parlamentsfernsehen im Kanal1 übertragen.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen. Ich darf alle bitten, die Mikrophone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Wir beginnen jetzt mit der Anhörung. Die erste Fragestellerin für die CDU/CSU-Fraktion ist Frau Antje Tillmann.

Abg. **Antje Tillmann** (CDU/CSU): Dankeschön Frau Vorsitzende. Wenn man sich den Zeitplan des Gesetzes anguckt, dann wird man feststellen, dass wir am 4. Dezember laut jetziger Planung die 2./3. Lesung haben. Der Bundesrat will am 19. Dezember dem Gesetz



zustimmen. Wenn man dann noch den Kalender vor Augen hat und weiß, welche Feiertage im Dezember auf uns zukommen, sind wir natürlich schon ziemlich spät dran. Deshalb hätte ich gern von Herrn Schwenker von der Steuerberaterkammer und von Herrn Welling vom BDI gehört, an welchen Punkten Sie sagen, das ist unproblematisch, und an welchen Punkten Sie da Probleme sehen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Schwenker, bitte.

Sv **Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Das mache ich. Schwab ist mein Name, auch von der Bundessteuerberaterkammer. Vielen Dank Frau Tillmann für diese Frage. Es gibt im Prinzip zwei Anmerkungen. Die eine geht dahin: Wir haben drei Gesetze oder drei Regelungen, die wir unbedingt in Kraft setzen müssten, eigentlich noch auf jeden Fall zum 1.1.2015. Und es gibt drei Dinge, wo ich anmerken darf, wo die Wirtschaft doch noch etwas Zeitbedarf brauchen würde, sofern es noch zu einer Umsetzung kommen würde.

Was sollte man gleich umsetzen? Erstens: Sie wissen, beim Reverse-Charge-Verfahren für Metalle, unedler und edler Natur, haben wir Probleme mit der Alufolie. Alle steuerpflichtigen Unternehmer müssen hierbei Reverse-Charge anwenden, auch für den privaten Bereich. Die Übergangsregelung, die die Finanzverwaltung gewährt hat, läuft zum 31.12.2014 aus. Das heißt, ab dem 1.1.2015 haben wir ein Gesetz, das letztendlich nicht vollziehbar ist. Hier müsste unbedingt vorher gegengesteuert werden.

Das Zweite ist: Der § 50 EStG, der mit dem Kroatiengesetz<sup>1</sup> eingeführt worden ist. Das ist eine Regelung, bei der wir mittlerweile festgestellt haben, dass sie doch überschießende Wirkungen hat. Es sind also Sachverhalte, vor allem Inlandssachverhalte, betroffen, die so nicht gewollt waren. Hier ist auch in der Beratungspraxis einfach ein Stillstand eingetreten, weil wir gewisse

Umstrukturierungen nicht mehr machen können, weil große Unsicherheit herrscht. Hier sollte auch möglichst schnell gegengesteuert werden.

Das Dritte, was umgesetzt werden sollte, ist § 8c KStG, die Konzernklausel. Hier würde die Unsicherheit beseitigt werden. Da stehen wir voll dahinter. Ich glaube, man sieht es an den Stellungnahmen. Das sollte kommen.

Wo man sich noch etwas Zeit für die Umsetzung lassen sollte, wäre § 3c Absatz 2 EStG. Es geht hier um das Teilabzugsverbot bei Gesellschafterdarlehen, vor allem vor dem Hintergrund, dass auch andere Geschäftsbeziehungen in diese Regelung einbezogen werden sollen. Auf jeden Fall besteht hier, wenn die Regelung so käme, wie sie gesetzlich vorgesehen ist, Anpassungsbedarf. Wir müssten das auf Angemessenheit prüfen. Wir müssen mit den Mandanten sprechen. Denn in der Betriebsprüfungspraxis war das bis jetzt alles kein Problem. Hier müsste es eine Übergangsfrist geben, um Anpassungen vornehmen zu können.

Das Zweite ist die Grenze für die Frage in § 8 Abs. 1 Satz 2 – neu – und Abs. 2 EStG mit den Gutscheinen und deren steuerliche Einordnung als Geldleistungen. Das ist eine Sache, die in vielen Betrieben sehr weit verbreitet ist. Auch hier besteht bei der Wirtschaft Anpassungsbedarf. Das Gleiche gilt auch für die Neuregelungen für Betriebsveranstaltungen in § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG. Viele Betriebsveranstaltungen, gerade Neujahrsempfänge und solche Dinge, sind im Prinzip schon geplant. Auch hier bräuchte die Wirtschaft, wenn es zu den gesetzlichen Regelungen kommt, eine Anpassungsmöglichkeit, um auf das Gesetz reagieren zu können. Hier würde ich dafür plädieren, das Inkrafttreten vielleicht ein Jahr zu verschieben. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Welling, bitte.

<sup>1</sup> Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014.



Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Abgeordnete Tillmann, vielen Dank, dass ich dazu Stellung nehmen darf. Ich kann mich den Vorworten von Herrn Dr. Schwab anschließen. Insbesondere das Reverse-Charge-Verfahren ist sicherlich etwas, bei dem die Bagatellgrenze auf jeden Fall eingeführt werden sollte. Ich würde immer noch dafür plädieren, dass es gleichzeitig zu der sogenannten Reverse-Charge-Regelung auch eine Ausnahme von der Ausnahme gibt. Warum? Weil es viele Unternehmen gibt, die bereits ihre Computerprogramme so eingestellt haben, dass sie diese Ausnahmeregelung ad hoc nicht mehr administrieren können. Die Ausnahmeregelung ist aber zwingend erforderlich für viele Bagatellfälle. Hier reden wir ja nicht von Umsatzsteuerkarussellen, sondern von Grenzen bis zu 5 000 Euro. Wenn sie das schon längst in ihrer Programmierung haben, müssen sie jetzt wieder eine Ausnahme programmieren. Denn eigentlich war vorgesehen, dass diese Regelung zum 1.10.2014 in Kraft tritt. Das wurde von vielen großen Unternehmen auch tatsächlich vollzogen. Dass es jetzt zu einer weiteren Verschiebung kommt und zu einer Ausnahmeregelung, kann in der IT zunächst nicht berücksichtigt werden. Von daher wäre es positiv, wenn wir eine Ausnahme von der Ausnahme hätten. Das würde die Umsatzsteuerschuldnerumkehr wieder auf den Normalstand des Reverse-Charge-Verfahrens heben.

Es gibt eine gleiche Regelung in Österreich. Da ist der Wortlaut: „Beträgt das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt weniger als 5 000 Euro, kann der liefernde Unternehmer auf die Anwendung dieser Ausnahmeregelung verzichten. Steuerschuldner ist in diesen Fällen der liefernde Unternehmer.“ Ich habe das deswegen zitiert, damit es fürs Protokoll gegebenenfalls aufgenommen werden kann und in den Beratungen berücksichtigt werden könnte.

Zum nächsten Punkt: Ich möchte mich anschließen, dass der § 50i EStG eine überschießende Tendenz hat. Wir werden sehen, dass wir bei der einen oder anderen

Regelung, die heute ebenfalls besprochen und erörtert wird, ebenfalls eine überschießende Tendenz sehen. Der § 50i hat wirklich einen sehr überschießenden Tatbestand und macht viele Familienunternehmen letztlich bewegungsunfähig.

Außerdem möchte ich mich anschließen, dass man sich die Änderungen bei der sogenannten Arbeitnehmerbesteuerung, insbesondere bei der Rabattbesteuerung, § 8 Absatz 2 EStG und § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG. bei der Betriebsveranstaltung, noch mal auf der Zunge zergehen lassen soll. Es kann eigentlich nicht sein, dass wir bei Betriebsveranstaltungen nun versuchen, alle Gemeinkosten mit einzuberechnen. Das bedeutet, insbesondere auch die Fahrt- und Reisekosten. Gleichzeitig ist der Wortlaut so formuliert, dass alle im Betrieb an dieser Betriebsveranstaltung teilnehmen müssen. Wenn sie gleichzeitig die Reisekosten mit einrechnen – Übernachtungskosten und sonstiges – ist die Freigrenzenregelung von 150 Euro eigentlich nicht mehr einhaltbar.

Stellen Sie sich vor, Sie haben ein Unternehmen mit ungefähr 3 000 Mitarbeitern in ganz Deutschland. Wenn die alle zur Betriebsveranstaltung kommen müssen – was früher vielleicht immer in divisions, in business units oder in Abteilungen stattgefunden hat –, dann geht es um eine einzige große Betriebsveranstaltung, und nur für die gilt die Freigrenze in Höhe von 150 Euro. Das wird in der Regel allein schon durch die Reisekosten überschritten werden.

Wenn Sie mir erlauben, vielleicht noch ein Hinweis dazu zu geben. Das wird in der Finanzverwaltung wahrscheinlich ähnlich aufgefasst. Betriebsveranstaltungen sind seit jeher ein Stein des Anstoßes im Rahmen der Betriebsprüfung. Warum? Weil wir eine Freigrenzenregelung haben. Wenn man beispielsweise für tausend Mitarbeiter eine Betriebsveranstaltung geplant hat, es kommen aber nur 999 Mitarbeiter, und damit wird die Freigrenze überschritten, wird der gesamte Betrag für den jeweiligen Arbeitnehmer steuerpflichtig. Die Betriebsprüfer prüfen, ob es nicht gegebenenfalls Kosten gibt, die mit eingerechnet werden können. Denn, wenn die



Freigrenze überschritten ist, ist sie nicht mehr relevant, und der gesamte Betrag wird dann lohnsteuerpflichtig. Das ist sicherlich nicht im Sinne der Regelung. Von daher wäre es sicherlich sinnvoll, wenn wir uns diesbezüglich ins Benehmen setzen könnten, auch mit der Finanzverwaltung. Der BFH hat hierzu mehrere Urteile gefällt. Die sollte man beachten.

Das Gleiche gilt bei den Rabatten. Auch hier gibt es bestimmte Verschärfungen. Beispielsweise wird der Individualvereinbarung bei der Bemessungsgrundlage nicht mehr Rechnung getragen. Das führt dazu, dass der eigene Mitarbeiter, der einen gewissen Sachwert bekommt, höher besteuert wird als derjenige, der einen entsprechenden Rabatt auf dem freien Markt aushandeln würde.

Die letzte Bemerkung zu § 4 Absatz 5a EStG: Ich glaube, ich muss die Wirtschaftlichkeit bzw. die Schädlichkeit für die Wirtschaft nicht betonen. Es geht hier um hybride Strukturen. Aber es geht noch nicht einmal um interne Strukturen innerhalb eines Unternehmens. Was ist Zielgehalt dieser Regelung? Wenn ein Unternehmen beispielsweise Anleihen begibt, muss das Unternehmen nachweisen, wer die Zinsen wie besteuert hat. Das ist einfach nicht möglich. Innerhalb eines Konzerns ist das sicherlich möglich. Deswegen wird auf OECD-Ebene auch nur im Rahmen von Konzernstrukturen darüber nachgedacht, für hybride Strukturen Lösungen zu finden – aber niemals darüber hinaus auch für Dritte! Für Dritte ist das einfach nicht administrierbar – weder für uns, für die Wirtschaft, noch für die Finanzverwaltung. Es kann nicht sein, dass die Finanzverwaltung beim Unternehmen nachfragt, wie die Besteuerung solcher Anleihen ist, die von Dritten gehalten werden, denn wir wissen es nicht. Wenn eine Anleihe weltweit begeben wird, müsste man weltweit alle Besteuerungssysteme unmittelbar nachvollziehen. Das ist meines Erachtens nicht möglich. Von daher bitte ich, davon Abstand zu halten. Das in der gebotenen Kürze. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Dr. Zimmermann.

Abg. **Dr. Jens Zimmermann** (SPD): Vielen Dank Frau Vorsitzende. Ich hätte eine Frage sowohl an den Neuen Verband der Lohnsteuerhilfvereine als auch an Herrn Brandt vom Bundesfinanzhof. Es geht um das Thema „Definition Erstausbildung“. Da wäre meine recht einfache Frage: Wie beurteilen Sie insgesamt die im Gesetzentwurf vorgeschlagenen Mindestanforderungen und insbesondere das Thema „Mindestdauer 18 Monate“? Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Wer antwortet? Herr Rauhöft?

SV **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.): Ja. Uwe Rauhöft, Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine. Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Dr. Zimmermann, vielen Dank. In der Tat sehen wir im Bereich der vorgesehenen Änderung zur Definition der Erstausbildung erhebliche Probleme bei der jetzt gezogenen Grenze. Man muss rückblickend feststellen, dass der Streit zur Absetzbarkeit von Werbungskosten für eine Ausbildung, und das ist ja letztlich der Hintergrund dieser Gesetzesregelung, bereits seit dem Jahr 2004 immer wiederkehrend auftaucht. Jetzt wird also erneut versucht, dem durch eine Gesetzesänderung einen Riegel vorzuschieben. Die Rechtsänderung sehen wir an dieser Stelle sehr kritisch. Der Hintergrund ist natürlich durchaus nachvollziehbar. Der Gesetzgeber hat vorgesehen, die Grenze auf 18 Monate anzuheben, um bestimmte Fälle von Ausbildung, die der Bundesfinanzhof zugelassen hat, zukünftig auszuschließen. Jetzt muss man sich aber mal anschauen, was das für Ausbildungen waren. Das waren Ausbildungen als Rettungssanitäter, und das waren Ausbildungen als Flugbegleiter. Es kursierten nachfolgend Gestaltungsempfehlungen. Man möge doch einen Taxischein machen oder ein Skilehrer-Zertifikat, um dann die nachfolgenden Kosten eines Erststudiums als vorweggenommene Werbungskosten absetzen zu können, weil ja eine entsprechende Erstausbildung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs vorliegt.



Nun muss man dazu sagen, dass der Bundesfinanzhof sich zu diesen Ausbildungen nicht geäußert hat. Das heißt, wir wissen bisher nicht, ob das anzuerkennen ist. Aber wenn ich mir die Grenze von 18 Monaten anschau, dann orientiert sie sich nach der Gesetzesbegründung am dualen Ausbildungssystem. Wir haben aber auch eine Vielzahl von Ausbildungen im schulischen Bereich, wir haben in unserer Stellungnahme eine ganze Reihe aufgeführt, die mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden und die durchaus in vielen Fällen weniger als 18 Monate betragen. Beispielhaft sei der Altenpflegehelfer genannt. Aber es gibt eine ganze Reihe weiterer Berufe, wo beispielsweise nach einjähriger Ausbildung ein Abschluss gemacht wird und man dann im Beruf tätig ist. Wenn das Gesetz, so wie es vorgesehen ist, in Kraft tritt, bedeutet das für diese Berufsgruppen, dass diese, egal wie lange sie beruflich tätig sind, eine nachfolgende weitere Ausbildung oder ein Studium nicht als Werbungskosten absetzen könnten. Ausnahme: es handelt sich um ein Ausbildungsdienstverhältnis. Das ist ein Punkt, der vor dem Hintergrund des Nettoprinzips natürlich höchst bedenklich erscheint.

Er erscheint aber auch bedenklich hinsichtlich der Gleichmäßigkeit der Besteuerung: Wenn ich im Vergleich zum alten Pflegehelfer beispielsweise jemanden nehme, der die 18 Monate erfüllt, also einen Altenpfleger, eine etwas höher qualifizierte Erstausbildung, kann dieser eine nachfolgende Ausbildung absetzen. Also, wir sind felsenfest davon überzeugt, dass es nach kurzer Zeit erneut Streit gibt hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit, und wir haben Bedenken, dass die vorgesehene Regelung der Rechtsprechung standhält. Deshalb ist unser Petikum, nicht an diesen 18 Monaten festzuhalten.

Wir haben in unserer Stellungnahme ja darauf hingewiesen, dass wir ohnehin anregen, zunächst eine Änderung, eine Regelung dieser Frage zurückzustellen, denn es gibt seit kurzem eine Verfassungsbeschwerde, in der es letztlich um die Frage der Abgrenzung einer Erstausbildung von den privaten

Lebensführungskosten geht. Wir hätten dann mit Sicherheit wesentlich mehr Klarheit, wie eine Grenze zu definieren wäre. Und aus unserer Sicht besteht kein Anlass, jetzt hier zu schnell eine entsprechende Grenze zu ziehen. Aber wenn eine entsprechende Grenze gezogen werden sollte, dann darf sie auch nach unserer Überzeugung keinesfalls bei den gegenwärtigen 18 Monaten festgelegt werden, die nicht das gesamte Ausbildungsspektrum zu einem Beruf in Deutschland berücksichtigt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Bundesfinanzhof): Vielen Dank Frau Vorsitzende, Herr Zimmermann. In der Tat, es sind zwei Fragen, die sich hier stellen. Einmal: Darf man überhaupt zwischen Erst- und Zweitausbildung differenzieren? Davon geht das Gesetz ja aus. Es ist inzwischen auch nach mehrfachen Anläufen aufgrund von Rechtsprechungen so strukturiert, dass man vom Wortlaut her keine Lücke mehr finden kann, so dass hier in der Tat die Erstausbildung nur mit dem Sonderausgabenabzug geltend gemacht werden kann, jede Zweitausbildung allerdings dann voll in Werbungskosten und Betriebsausgabenabzug zu berücksichtigen ist. Das war ja nicht immer so. Ich möchte daran erinnern, in früherer Rechtsprechung, bis in die 70er Jahre hinein, wurde auch bei der Zweitausbildung darauf abgestellt, ob sie eine Anknüpfung an den schon ausgeübten Beruf hat, dann war es eine Fortbildung im eigentlichen Sinne. Für einen völlig anderen Beruf wurde die Abzugsbegrenzung ins Feld geführt. Das hat der Bundesfinanzhof in Gestalt des Sechsten Senats dann in der Folgezeit auch wegen der Schwierigkeit der Abgrenzung, die ja nachvollziehbar ist, aufgegeben, so dass also letztlich jede Zweitausbildung gefördert wird – mit vollem Betriebs- und Werbungskostenabzug. Daran wollte der Gesetzgeber auch mit der Novellierung nicht rütteln.

Damit stellt sich aber die Notwendigkeit zwischen Erst- und Zweitausbildung zu differenzieren. Und wir werden durch den Vorlagebeschluss des Bundesfinanzhofs an das Bundesverfassungsgericht dieser



Differenzierung nicht enthoben. Es wird dort geltend gemacht, dass in der Tat die Beschränkung des Abzugs der Erstausbildungskosten beim Sonderausgabenabzug gegen das objektive Nettoprinzip verstieße. Das ist ja lange hin und her diskutiert worden. Es gibt auch viele Äußerungen im Schrifttum. Natürlich ist alles langfristig darauf angelegt, durch Ausbildung einen Beruf zu erwerben. Das gilt aber beispielsweise auch für das Abitur, das ja die notwendige Voraussetzung für akademisch geprägte Berufe ist. Hier muss der Gesetzgeber irgendwo eine Grenze ziehen, und es gibt den Spielraum des Gesetzgebers, den man akzeptieren muss, die Grenze zwischen universitärer Ausbildung und dem eigentlich ausgeübten Beruf zu ziehen. Darüber kann man sich immer trefflich streiten. Da ist bei jeder Berufsgruppe die Sache unterschiedlich zu behandeln. Die Differenzierung knüpft ja stets an den Begriff der Typisierung an. Gibt es signifikante Unterschiede zwischen den verschiedenen Gruppen? Dann muss man sehen, die universitäre Ausbildung ist nicht immer auf einen ganz konkreten Beruf ausgerichtet. Wenn Sie an die hohe Zahl von Pensionärsstudenten an den Universitäten denken, die ihren Lebensabend mit einem Studium verbringen, die auch in hohem Maße zur Universitätsfinanzierung beitragen und auch an viele Studiengänge, die gar kein konkretes Berufsziel haben.

Vor diesem Hintergrund ist aus meiner Sicht die gesetzgeberische Grundentscheidung, die Erstausbildung einschließlich der universitären Ausbildung dem Sonderausgabenabzug zuzurechnen in Ordnung, ungeachtet des Vorlagebeschlusses des Sechsten Senats. Das ist meine persönliche Meinung. Dann stellt sich aber die Frage der Differenzierung. Was ist Erstausbildung, was ist Zweitausbildung? Wenn ich diese steuerlich privilegieren muss, ich auch Kriterien haben. Das ist bislang noch nicht so richtig aus dem Gesetz ableitbar und insofern streitanfällig.

Ich habe in meiner Stellungnahme ausgeführt, dass ich den Weg für nachvollziehbar halte, der im Gesetzentwurf gegangen wird. Es muss

ja irgendwelche Kriterien geben. Sind die Kriterien sachgerecht? Da meine ich, die Dauer der Ausbildung ist in der Tat geeignet zu dokumentieren, dass ein kurrikularer Ablauf vorhanden ist, ein standardisiertes Ausbildungsprogramm. Je weniger Zeit ich für die Ausbildung voraussetze, umso mehr hat es den Charakter der Einweisung in eine Tätigkeit, so wie man einem neuen Betriebsangehörigen zeigt, wie die Maschine angestellt wird und wie man dieses oder jenes bedienen kann. Deshalb – meine ich – ist die Dauer der Zeit durchaus ein nachvollziehbares, sachlich gerechtfertigtes Kriterium und natürlich verknüpft, wie es im Gesetz der Fall ist, mit der Notwendigkeit einer geordneten Ausbildung. Ich finde, das ist eigentlich von der Struktur her gelungen. Welchen Zeitrahmen man da ansetzt, ist natürlich wiederum eine Frage des gesetzgeberischen Spielraums. Man kann natürlich immer als Verbandsvertreter oder als Vertreter des Deutschen Finanzgerichtstages den Spielraum des Gesetzgebers rechtfertigen und respektieren. Ich meine, dass der Ansatz von 18 Monaten hinter dem Standard der verbreitet geltenden drei Jahre oder zwei Jahre in den Lehrberufen zurückbleibt und deshalb aus rechtlicher Sicht keine Beanstandungen vorzunehmen sind. Man muss ja deutlichen Abstand zu den typischen Einweisungsfällen halten, und ich halte deshalb den Ansatz von mindestens 18 Monaten für akzeptabel. Man muss ja auch sehen, dass wir diese Regelung vor dem Hintergrund einer besonderen Gestaltung sehen müssen. Es gibt ja nicht eine Vielzahl von Steuerpflichtigen, die erst eine Ausbildung gemacht haben, dann vielleicht in dem Beruf gearbeitet haben und dann eine teure Ausbildung wählen. Sondern es gibt viele Steuerpflichtige, die einen Weg suchen, die relativ teure Ausbildung wirtschaftlich nutzbar zu machen. Die haben gar nicht die Absicht, in dem Erstberuf tätig zu werden. Das ist ja Gegenstand der Gestaltungsvorschläge, die verbreitet vorgetragen werden. Deshalb muss dies auch in der Bemessung des Zeitrahmens zum Ausdruck kommen. Ich denke, es ist ein plausibler und nachvollziehbarer Weg, auch rechtsanwendungssicher,



die Erstausbildung von der Zweitausbildung abzuheben. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller ist für die CDU/CSU-Fraktion Kollege Gutting.

Abg. **Olav Gutting** (CDU/CSU): Vielen Dank. Ich habe eine Frage an den BDI. Es geht noch einmal um den Investzuschuss und die Steuerfreiheit des Investzuschusses. Da meint ja der Bundesrat, dass die vorliegende Regelung nicht vollständig wäre.

Die andere Frage geht an das IDW, das Institut der Wirtschaftsprüfer. Noch mal eine Erklärung und eine Erläuterung zu den vom Bundesrat geforderten Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte in der hybriden Gestaltung des § 4 Absatz 5a Einkommensteuergesetz.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Ja, sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter Gutting, herzlichen Dank, dass ich dazu Stellung nehmen kann. Es geht um die Hinzuführung bei der betrieblichen Altersversorgung bzw. den Versorgungsleistungen, wenn ich Sie richtig verstehe?

Abg. **Olav Gutting** (CDU/CSU): Ich meinte den Investzuschuss beim Wagniskapital, die Steuerfreiheit des Investzuschusses beim Wagniskapital. Da gibt es von Seiten des Bundesrates der Hinweis, dass das nicht zielführend wäre, was wir da vorhaben.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Soll das jemand anderes beantworten?

Abg. **Olav Gutting** (CDU/CSU): Wenn es jemand anderes beantworten könnte, wäre das gut.

Sv **Jörg Schwenker** (Bundessteuerberaterkammer): Ja, Schwenker von der Bundessteuerberaterkammer. Wir sind der Meinung, das ist ein Förderinstrument. Insofern wäre es nur folgerichtig, wenn der Investzuschuss dann auch steuerfrei gestellt würde, weil sonst wiederum ein Teil der Förderung durch die Besteuerung genommen würde. Daher sind wir der Ansicht, den Investzuschuss steuerfrei zu stellen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Gut. Vielen Dank. Dann Herr Hamant, bitte.

Sv **Manfred Hamant** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.): Ja, vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank Herr Gutting für die Frage. Der § 4 Absatz 5a EStG ist eine der Vorschriften, der uns in diesem Gesetzesvorhaben am meisten Kopfzerbrechen macht. Wir meinen, die Zeit ist noch nicht reif, diese Vorschrift so zu verabschieden, wie sie uns vorgelegt wurde. Zum einen liegt es daran, dass nach unserer Einschätzung keine Abstimmung mit den bisher vorliegenden Arbeitsergebnissen der OECD erfolgt ist, obwohl sich der Bundesrat ja in seiner Begründung gerade auf diese Arbeitsergebnisse, die er auch schon als abschließend ansieht, beruft. Zum anderen liegt es aber auch daran, dass der Gesetzestext selbst einige Fragen aufwirft. Die OECD hat ja für gewisse hybride Steuergestaltungen schon bestimmte Dinge empfohlen.

Sie schlägt vor, dagegen Maßnahmen zu ergreifen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind, und zu diesen Voraussetzungen gehört einmal, dass es sich um eine Gestaltung zwischen nahestehenden Personen handelt. Davon findet man im vorliegenden Gesetzentwurf nichts wieder. Das Zweite ist, dass die OECD auch davon ausgeht, dass es sich um sogenannte strukturierte Steuergestaltungen handelt. Darunter versteht man, jetzt mal etwas vereinfacht gesagt, solche Gestaltungen, die von den beteiligten Steuerpflichtigen genutzt werden, um Steuervorteile bewusst zu erzielen. Auch das findet sich in dem Entwurfstext nicht wieder. Darüber hinaus bezieht sich die OECD auf Finanzinstrumente, während im Gesetzentwurf jedwede Fremdkapitalüberlassung angesprochen ist. Also, wir denken, die Übereinstimmung mit den Empfehlungen der OECD, die zudem ja angekündigt hat, hierzu auch noch weiteres Anschauungsmaterial zu liefern, damit die beteiligten Staaten sich besser über das verständigen können, was wirklich gemeint ist, fehlt hier.

Der Gesetzestext selbst wirft ebenfalls einige Fragen auf. Hier ist von Aufwendungen die Rede, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können, wenn sie nicht beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger in die Steuerbemessungsgrundlage eingehen oder einer Steuerbefreiung





unterliegen. Der Begriff des „unmittelbaren Empfängers“ in dem Zusammenhang ist für uns überhaupt nicht greifbar. Und: Was ist eine Steuerbefreiung? Da sagt die Begründung des Bundesrates, sachliche Steuerbefreiungen seien gemeint. Es gibt auch noch persönliche Steuerbefreiungen. Im Gesetzestext finden sie zu dieser Differenzierung nichts. Wir meinen, dass diese Regelung unbedingt noch einmal auf den Prüfstand muss, und wenn ich es richtig verstanden habe, ist ja auch die Bundesregierung dabei, dies noch einmal genauer mit den OECD-Vorgaben abzustimmen.

Noch ein Punkt: Man muss sehen, Betriebsausgaben mindern die Leistungsfähigkeit. Die Versagung eines Betriebsausgabenabzugs ist schon eine grundsätzliche Frage, der man sich auch stellen muss. Irgendwo muss es ja wohl zum Abzug dieser Betriebsausgaben kommen. Wenn Sie an die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs zur endgültigen Berücksichtigung von Verlusten denken, dann ist das ja ein ähnliches Problem. Verluste entstehen ja als Summe von Betriebsausgaben, die noch nicht ausgeglichen wurden. Aber wenn man diese grundsätzlichen steuersystematischen Fragen mal beiseiteschieben will, weil die hybriden Gestaltungen große Sorgen machen, dann muss man sich wenigstens unter den Staaten abstimmen, wie denn was besteuert werden soll. Es ist ja auch so: Es kann durchaus passieren, dass eine bestimmte Gestaltung, die bisher von zwei Staaten als Fremdkapitalüberlassung gesehen wurde, sich in einem Staat plötzlich verändert. Das kann etwa passieren, wenn sie die Rechnungslegung verändern. Es gibt Unterschiede bei der Einordnung bestimmter Gestaltungen in Fremd- oder Eigenkapital, je nachdem ob sie IFRS anwenden oder HGB. Wenn sich dann ein Staat entschließt, IFRS anzuwenden und dadurch das Fremdkapital zu Eigenkapital wird, wäre der Steuertatbestand schon ausgelöst. Das halten wir dem Steuerpflichtigen gegenüber für kaum verantwortbar. Es gibt deshalb viele Fragen und die dringende Bitte, den § 4 Absatz 5a EStG noch einmal gründlich zu überprüfen und dann eine sorgfältig abgestimmte, auch international hinnehmbare Lösung zu suchen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke Frau Vorsitzende. Meine erste Frage geht an Herrn Didier vom Deutschen Gewerkschaftsbund. Werden aus Ihrer Sicht durch den vorliegenden Gesetzentwurf Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer steuerlich eher entlastet oder eher belastet?

Meine zweite Frage geht an Herrn Brandt vom Bundesfinanzhof. Wir haben hier einige Stellungnahmen schriftlicher Art. Aber es ist auch schon mündlich hier vorgetragen worden zum § 50i EStG. Es wird jetzt gefordert, dass das, was der Gesetzgeber erst vor kurzem beschlossen hat, einer Revision unterzogen wird, um Änderungen vorzunehmen. Da wollte ich Sie als Praktiker fragen: Was halten Sie denn davon: Soll man das tatsächlich machen oder wäre es sinnvoller, erst einmal abzuwarten, wie sich diese Regelung in der Praxis auswirkt?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Didier, bitte.

Sv **Raoul Didier** (Deutscher Gewerkschaftsbund): Vielen Dank Frau Vorsitzende, vielen Dank Herr Abgeordneter für die Frage. Die Frage der Handhabung der Betriebsveranstaltungen, wie sie im Gesetzentwurf geplant ist, auch die vorgesehene Mindestausbildungsdauer von 18 Monaten bei der steuerlichen Definition der Erstausbildung sowie die Einschränkung der Anwendung der 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge des Arbeitnehmers, wie sie der Bundesrat vorschlägt, würden zu einer stärkeren Belastung der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer führen. Wobei natürlich zu berücksichtigen ist, dass an der einen oder anderen Stelle die stärkere Belastung gerechtfertigt ist, während sie an anderer Stelle nicht gerechtfertigt erscheint. Eine nicht gerechtfertigte stärkere Besteuerung ist vor allem im Bereich der Betriebsveranstaltungen zu sehen. Es wurde hier beispielsweise von Herrn Welling schon ausgeführt, dass gerade die Ausgestaltung als Freigrenze von 150 Euro, auch wenn es ein höherer Betrag ist, problematisch ist. Wenn die Bemessungsgrundlage dabei deutlich ausgeweitet wird, indem man beispielsweise auch Reisekosten und die Gemeinkosten mit hineinrechnet, dann wird das die Erhöhung von 110 auf 150 Euro natürlich bei weitem konterkarieren und sich dann beim Überschreiten in vollem Umfang steuerlich



auswirken. Insofern wäre eine Freibetragsregelung an der Stelle durchaus sinnvoll.

Das Gleiche gilt auch für die vom Bundesrat vorgeschlagene und von der Bundesregierung zur Prüfung zugesagte Einschränkung der Freigrenze bei den Sachbezügen. Ich will noch einmal grundsätzlich darauf hinweisen, dass wir als Gewerkschaft eher ein eingeschränktes Interesse daran haben, Lohnleistungen sukzessive durch Sachbezüge zu ersetzen, um auf diesem Wege Unternehmensteuer und Sozialversicherungsbeiträge zu sparen. Insofern sind wir da – glaube ich – als Gewerkschaft mit Argusaugen dabei, wenn steuerliche Vorzugsregelungen ausgeweitet werden. Aber die 44-Euro-Grenze hat sich in der Praxis weitgehend bewährt und würde bei einer stärkeren Einschränkung zu einer Reihe von Problemen in der Handhabung führen, ohne dass es zu nennenswerten Steuermehreinnahmen führen würde. Allein schon die Frage: Ist das, was da mit einem Sachbezug bis 44 Euro abgegolten wird, überhaupt im privaten Interesse als Lohnbezug des Arbeitnehmers zu sehen, oder ist es vielleicht sowieso etwas anderes, was da vergolten werden soll? Ist das nicht eine Sache, die ohnehin im überwiegend betrieblichen Interesse ist und sich lohnsteuerlich sowieso nicht bemerkbar machen würde?

Da müsste eine ganze Menge geprüft werden und das wäre im Endeffekt für die Finanzverwaltung und für die Lohnsteuerabteilung der Unternehmen usw. nur ein zusätzliches Ärgernis, ohne dass hier ein großer Gewinn zu sehen wäre. Insbesondere das Argument, dass Gutscheine so gut seien wie Geldzahlungen, muss man schlichtweg verneinen. Wenn man die Handhabung von Gutscheinen in der Praxis kennt, dann weiß man, dass da ganz oft Differenzbeträge nicht ausbezahlt werden können, dass sie zweckgebunden sind usw. Insofern verfängt hier auch die Argumentation des Bundesrates nicht. Deswegen würde ich schon sagen: Wenn das so kommt, wie es derzeit geplant ist, wird das zu einer stärkeren steuerlichen Belastung der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer führen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Bundesfinanzhof): Vielen Dank Frau Vorsitzende, Herr Pitterle. Ja, ich nehme gern zu der Frage Stellung. Es ist natürlich immer etwas

schwierig, solche Fragen zu beantworten. Ist es sinnvoll, jetzt schon etwas zu ändern? Wir haben ja vorher die Frage schon erörtert. Wie viel Zeit muss man dem Gesetzgeber lassen, oder inwiefern muss man auch die Zeit reifen lassen? Ich würde eigentlich davon abraten, jetzt schon wieder an den Regelungen des § 50i EStG zu schrauben. Es gibt noch keine belastbaren Erfahrungen mit der Neuregelung, ob es wirklich zu diesen Unzuträglichkeiten in der Praxis, die jetzt vorgetragen werden, kommt. Man muss sehen, der Ausgangspunkt der Regelung, die ausführlich in diesem Kreis diskutiert worden ist, war, dass man Privatvermögen bei Wegzug versteuern musste und sich die gleichgerichtete Besteuerung bei Betriebsvermögen aufgrund europarechtlicher Vorgaben nicht halten konnte. Deshalb hat man eine Erleichterung geschaffen dahingehend, dass der Wegzug allein noch nicht die Besteuerung auslöst, sondern dass dann im EU-Ausland die Besteuerung vorgenommen wird. Dann hat es natürlich findige Überlegungen gegeben, ob man das nicht auch für Privatvermögen nutzen kann. Eine gewisse Verlagerung der Besteuerung wurde angestrebt, indem man eine gewerbliche Prägung herstellt, die dann die Besteuerung zumindest suspendiert.

Es hat eine Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gegeben, der diese gewerbliche Prägung untersucht hat. Führt das überhaupt zu gewerblichen Einkünften etwa in Amerika? Hat dieses amerikanische Unternehmen – es war ein Immobilienunternehmen – in Deutschland eine Betriebsstätte, greift das DBA? Das ist ein sehr diffiziles Rechtsgebiet, weil es im Wesentlichen auch davon abhängt, wie und nach welchem Recht man die steuerlichen Rechtsbegriffe beurteilt, etwa nach DBA-Recht oder nach nationalem Recht. Der Erste Senat hatte seinerzeit gesagt: Eigentlich muss man diese Frage nach nationalem, deutschem Recht prüfen. Was ist ein Gewerbebetrieb? Das ist definiert in § 15 EStG. Dann ist man aber letztlich in der Begründung zu einer doppelbesteuerungsrechtlichen Ausrichtung des Begriffs der gewerblichen Prägung übergegangen. Das kann man so machen, man hätte aber auch auf die nationale Rechtsordnung abstellen können.

Die dadurch entstandene Steuerlücke hat der Gesetzgeber nun durch die Regelung in § 50i EStG geschlossen. Ich finde das eine nachvollziehbare,



in sich stimmige Regelung, und man sollte abwarten, wie sich die Regelung in § 50i Absatz 2 EStG in der Praxis auswirkt. Ist es wirklich so, dass diese Regelung überschießende Wirkung hat? Ich sehe die Fälle noch nicht. Man muss auch sehen, dass ein gewisser Auslegungsspielraum besteht. Die Vorschrift kann durchaus auch so ausgelegt werden, dass sie allein auf die Tatbestände des § 50i Absatz 1 EStG ausgerichtet ist und von daher gesehen also Sicherheit schafft gegen eine überbordende, extensive Auslegung. Deshalb – meine ich – ist im Augenblick kein Handlungsbedarf da. Man sollte erst mal Verwaltung und Rechtsprechung Gelegenheit geben, diese Norm am echten Objekt zu testen und dann erst im Lichte von gewissen Unzuträglichkeiten zu überlegen, ob Handlungsbedarf entsteht. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Die nächste Fragestellerin für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Frau Paus.

Abg. **Lisa Paus** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Meine Frage geht an Frau Dr. Wersig vom Deutschen Juristinnenbund und an Herrn Prof. Hechtner von der Freien Universität. Frau Wersig, Sie vom Deutschen Juristinnenbund hatten ja in Ihrer Stellungnahme kritisiert, dass es an einer gleichstellungsorientierten Gesetzesfolgenabschätzung fehlt, obwohl das ja gesetzlich vorgeschrieben ist. Könnten Sie uns vielleicht noch mal sagen, was aus Ihrer Sicht eine solche beinhaltet, und könnten Sie das vielleicht aus Ihrer Sicht nachliefern, was hier die Gleichstellungsfragen angeht?

Und Herr Prof. Hechtner, Sie hatten in Ihrer Stellungnahme Punkte angesprochen, die aus Ihrer Sicht im Gesetz fehlen. Stichwort Kinderfreibetrag. Sie haben gesagt, da sei ja eigentlich eine Neuregelung überfällig. Könnten Sie uns etwas zur Frage des sächlichen Existenzminimums und zu der notwendigen gesetzlichen Neuregelung sagen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Frau Dr. Wersig, bitte.

Sve **Dr. Maria Wersig** (Deutscher Juristinnenbund e. V.): Vielen Dank Frau Vorsitzende, vielen Dank für die Einladung. Unsere grundlegende Kritik am Gesetzentwurf ist der fehlende fachlich fundierte Blick auf Gleichstellungsaspekte durch eine gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung, zu der die Bundesministerien in der

gemeinsamen Geschäftsordnung bei Gesetzentwürfen der Bundesregierung verpflichtet sind. Aber über Artikel 3 Absatz 2 Grundgesetz ist auch das Parlament bzw. der federführende Ausschuss in der Pflicht. Das ergibt sich einmal aus dem Gebot in Artikel 3 Absatz 2 Satz 2 GG: „... die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern und auf die Beseitigung bestehender Nachteile hinzuwirken ...“, aber auch aus der Verpflichtung, mittelbare Diskriminierung zu verhindern. Es geht also bei weitem nicht mehr um formale Gleichbehandlung, sondern um die Verhinderung von Nachteilen, die sich aus den tatsächlichen Wirkungen von Recht ergeben. Das ist auch so vom Bundesverfassungsgericht anerkannt. Das bedeutet konkret, dass folgende Fragen an den Gesetzentwurf hätten gestellt werden müssen: Erstens: Sind Frauen und Männer von einem Gesetzesvorhaben aufgrund von Einkommensdifferenzen, Beschäftigungsstrukturen oder sozialer Rollenverteilung unterschiedlich betroffen? Entstehen dadurch Nachteile für ein Geschlecht? Zweitens: Gibt es Regelungsalternativen, die Frauen und Männern in gleicher Weise gerecht würden? Wie kann man ressortspezifische und gleichstellungspolitische Ziele in Einklang bringen? Und drittens: Für solche Analysen braucht man Daten. Daher ist die weitere zentrale Frage so einer Gesetzesfolgenabschätzung: Müssen Verbesserungen der Datenlage veranlasst werden?

Gerade im Steuerrecht wurden bislang nur sehr selten solche Gesetzesfolgenabschätzungen durchgeführt. Wir lesen dann immer den Textbaustein „Keine Auswirkungen erkennbar“. Davon sollte endlich Abstand genommen werden. Konkret bedeutet das für diesen Gesetzentwurf: Viele der Regelungen sind offensichtlich nicht geschlechtsneutral, sondern wirken sich unterschiedlich auf Steuerbelastungen, Einkommen und Alterssicherung von Bürgerinnen und Bürger aus. Als Beispiel nenne ich die Steuerfreiheit für die Notbetreuung von Kindern. Die im Gesetzentwurf genannten Ziele sind alle richtig und begrüßenswert. Es lohnt sich aber, genauer hinzuschauen, denn die Neuregelungen kommen nur bei bestimmten Menschen an, nämlich bei Beschäftigten in größeren Unternehmen, in denen die Arbeitgeber die Notbetreuung und Vermittlungsleistungen finanzieren. Frauen sind aber überwiegend in kleinen Unternehmen mit wenigen Beschäftigten tätig. Die Steuerbefreiung



läuft hier ins Leere. Selbständige können ihre erwerbsbedingten Aufwendungen nur mit Selbstbehalt und gedeckelt als Sonderausgaben absetzen. Wir haben also hier bei der steuerlichen Berücksichtigung der Kinderbetreuung einen Flickenteppich an Regelungen. Das Grundproblem bleibt aber unangetastet: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten werden anders als die vergleichbaren Sachverhalte – Wegekosten und häusliches Arbeitszimmer – behandelt und Selbständige und abhängig Beschäftigte werden auch noch unterschiedlich behandelt. Dafür ist aus unserer Sicht kein Grund ersichtlich. Aufwendungen für Kinderbetreuung sollten einheitlich als beruflich veranlasste Kosten angesehen werden, weil erst die Kinderbetreuung den Frauen überhaupt die Erwerbstätigkeit ermöglicht.

Das zweite Beispiel ist die Anhebung der Absetzbeträge in § 10 EStG. Auch das hört sich zunächst mal gut an. Aber bereits jetzt können nur sehr wenige gut Verdienende und damit sehr viel mehr Männer als Frauen den Rahmen für den Aufbau einer Basisrente überhaupt ausschöpfen. Denn 1 600 Euro im Monat muss man erst einmal sparen können. Was meinen Sie denn, wie viele selbständige Frauen dazu in der Lage sind? Würde man die Geschlechterbrille bei der Konzeption dieser Regel aufsetzen, müsste man über andere Instrumente nachdenken - zum Beispiel bei der Rürup-Rente über eine Zulagenförderung. Auch die nachgelagerte Besteuerung verlangt nicht, dass die Altersvorsorgeaufwendungen in voller Höhe absetzbar sein müssen. Vielmehr ist es wichtig, eine doppelte Besteuerung zu vermeiden. Diesen Grundsatz kann man aber auch sehr wohl unter Berücksichtigung der Gleichstellung von Frauen und Männern umsetzen. Das Beispiel macht auch die Relevanz der Datenfrage in der gleichstellungsorientierten Gesetzesfolgenabschätzung deutlich. Meines Erachtens bestehen nur sehr pauschale Daten darüber, in welcher Höhe der Absetzbetrag überhaupt tatsächlich ausgeschöpft wird. Und meines Wissens gibt es keine Erkenntnisse dazu, wie er von Frauen und Männern ausgeschöpft wird. Diese Daten müssen erst mal geliefert werden, bevor man diese Beträge weiter anhebt.

Dann komme ich zu den Veränderungen bei der Einzelveranlagung, die unterstellen, dass sogar bei getrennt veranlagten Paaren gemeinsam

gewirtschaftet und gemeinsam für das Alter vorgesorgt wird. Besonders problematisch ist die freie Zuordnung der Altersvorsorgeaufwendungen. Es kommt nicht darauf an, zu wessen Gunsten man die Rente anspart. Es wird also unterstellt, dass auch im Alter beide von dieser Rente leben, und man vernachlässigt die finanziellen Risiken von Tod oder Scheidung. Wir wissen aber, dass nach Trennung oder Scheidung vor allem die Alterssicherung von Frauen besonders prekär ist. Das sollte auch das Steuerrecht berücksichtigen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Frau Vorsitzende, herzlichen Dank für das Wort und danke für die Frage. Ich kann mich deutlich kürzer halten und es auch einfacher machen. Sie hatten mich nach dem Kinderfreibetrag gefragt. Im Rahmen der Steuerpolitik, zu der der Gesetzgeber aufgerufen ist, gibt es verfassungsrechtliche Schranken, die zu beachten sind. Und diese Schranken kennen Sie auch alle. Aus wissenschaftlicher Sicht darf man zugeben, eine dieser Schranken kann man einfach abschreiben, allerdings dann mit Fußnote bitte, denn die steht schon im Existenzminimumbericht – im Neunten Existenzminimumbericht, der bekanntlich im November 2012 vorgelegt wurde. Da hat die Bundesregierung ganz klar zum Ausdruck gebracht, dass der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum der Kinder in 2014 eine Unterdeckung von 36 Euro pro Elternteil aufweist.

Bis jetzt wurde eine Anpassung nicht vorgenommen. Das Jahr neigt sich langsam dem Ende zu. Das heißt, man bewegt sich langsam im verfassungswidrigen Zustand. Ich denke, die ersten Steuerpflichtigen oder Verbände warten darauf, nächstes Jahr vor die Finanzgerichte zu ziehen. Letztendlich hängt mit der Frage des Kinderfreibetrags auch die Frage des Kindergelds zusammen. Das heißt, nach meiner Meinung sollte man in diesem Gesetzgebungsverfahren dieses Problem noch einmal adressieren – erstens weil es um die Frage der Entlastung geht, zweitens aber auch, um im nächsten Jahr die Korrektur einer großen Zahl von Lohnsteuerabrechnungen zu vermeiden, wenn man es erst dann unecht rückwirkend vornimmt. Letztlich müssten alle, die sich nicht freiwillig in die Veranlagung begeben,



dann extra in die Veranlagung gehen, um rückwirkend für 2014 einen höheren Kinderfreibetrag in Anspruch nehmen zu können.

Das gleiche Problem haben wir auch beim Existenzminimum für die Erwachsenen. Auch da steht der neue Existenzminimumbericht noch aus. Er liegt noch nicht vor, und es ist eigentlich davon auszugehen, dass in 2015 höhere Werte anzusetzen sind. Die Hartz-IV-Sätze wurden ja auch angehoben. Also auch da besteht dasselbe Problem. Es besteht Handlungsbedarf. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte die Steuerberaterkammer und den Neuen Verband der Lohnsteuerhilfvereine (NVL) zum Gesichtspunkt der Gleichbehandlung von Leiharbeitern und regulär beschäftigten Arbeitnehmern fragen, auch wenn mir vielleicht die Leiharbeit im Allgemeinen erst mal weniger zusagt. Aber für die Stammbesellschaft werden Mahlzeiten bei Auswärtstätigkeit mit Sachbezugswert bewertet. Bei Leiharbeitern aber nicht. Frage: Halten Sie diesen Unterschied für gerechtfertigt, oder können bei Leiharbeitern mit Auswärtstätigkeit nach Ablauf von drei Monaten Mahlzeiten auch nach dem Sachbezugswert bewertet werden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Dr. Schwab? Ja.

Sv **Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Der grundlegende Unterschied ist einfach, dass Leiharbeiter dem Unternehmen nicht zugeordnet sind und deshalb steuerlich anders behandelt werden. Das fängt bei den Reisekosten an und hört eben bei den Mahlzeiten auf. Hier ist aufgrund der gesetzlichen Konzeption einfach ein Unterschied in der Besteuerung gegeben. Ob dies so sein muss oder ob dies nicht so sein muss, ist letztendlich eine politische Frage. Die derzeitige steuerliche Behandlung hat sich über Jahre hinweg so entwickelt, und es wurde auch nie in Frage gestellt. Ich kann dazu eigentlich nicht sagen, ob es besser oder schlechter ist. Das zu entscheiden, liegt in der politischen Willensbildung.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Das war jetzt der Neue Verband der Lohnsteuerhilfvereine, an den die nächste Frage ging? Herr Rauhöft, ja?

Sv **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.): Ja, vielen Dank. Ich kann daran nur anknüpfen. Ich möchte vielleicht den Fokus weg von der Auswärtstätigkeit generell auf die Mahlzeitengestellung legen. Wir haben bei Kantinenmahlzeiten beispielsweise Besonderheiten bei der Bewertung: Die Kantinenmahlzeit für Arbeitnehmer werden generell mit dem Sachbezugswert bewertet, allerdings nur, wenn es sich um Arbeitnehmer des betreffenden Unternehmens handelt. In dem Moment, wo es Leiharbeiter sind, besteht eine Ungleichbehandlung. Nun gibt es hier auch entsprechende Regelungen in der Lohnsteuerrichtlinie, dass solche Mahlzeiten auch mit dem Sachbezugswert erfasst werden können, wenn der Wert der Mahlzeit den Sachbezugswert nicht um mindestens 3,10 Euro überschreitet. Aber natürlich gibt es einen Unterschied zu den Angestellten im Betrieb, und in der Tat zieht sich das auch durch andere Bereiche durch. Lösungsansätze sind sicher schwierig und keine originär steuerrechtliche Frage. Aber natürlich kann man gegensteuern. Wir diskutieren momentan ja auch die Frage der Sachbezüge – beispielsweise bei den Gutscheinen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich hätte jeweils eine Frage an Herrn Prof. Köhler von Ernst & Young und an Herrn Hamann vom Institut der Wirtschaftsprüfer. Es geht noch mal um den § 50i EStG. Sowohl Herr Welling vom BDI als auch Herr Dr. Schwab von der Bundessteuerberaterkammer haben hierzu Änderungsbedarf artikuliert. Herr Brandt ist der Auffassung, wir können erst einmal abwarten und sehen, ob Probleme auftreten. Wo sehen Sie denn die Problembereiche, die geregelt werden müssten, und würde es ausreichen, diese mit Verwaltungsanweisungen zu regeln oder ist der Gesetzgeber gefordert?



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Köhler von Ernst & Young, bitte.

Sv **Prof. Dr. Stefan Köhler** (Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter, vielen Dank für die Möglichkeit, zu dieser meines Erachtens äußerst dringenden Frage hier noch einmal Stellung nehmen zu können. Der § 50i EStG in seiner Erstfassung beschäftigte sich ja mit dem zutreffend geschilderten Problem, dass nach BFH-Rechtsprechung eine angenommene Verhaftung bestimmter stiller Reserven im Inland in Frage gestellt wurde. Dass an dem Punkt der Gesetzgeber tätig wurde, kann man verstehen. Es ging und geht im Grundsatz darum, dass das in Deutschland geschaffene Steuersubstrat auch in Deutschland besteuert wird – früher oder später im sogenannten Entstrickungszeitpunkt. Bis dahin – glaube ich – kann man eine Sinnhaftigkeit der Norm unterstellen.

Die andere Frage ist: Kann die Norm so bleiben, wie sie heute ist? Kann man abwarten, wie die Gerichte in fünf oder zehn Jahren entscheiden? Was machen die Steuerpflichtigen bis dahin? Welche finanziellen Risiken geht man ein? Hier ist die Antwort: Man kann die Masse der Steuerpflichtigen, die von der jetzigen Norm womöglich betroffen sind, nicht in dieser Unsicherheit zurücklassen. Erstens wissen wir nicht, wie die Gerichte später entscheiden werden, wie harsch die finanziellen Auswirkungen im Einzelfall sein könnten und zum Zweiten – vorhin auch vom Steuerberaterverband angesprochen – führt die Unsicherheit in der Zwischenzeit dazu, dass Unternehmen nicht mehr reorganisieren, nicht mehr expandieren und nicht mehr umwandeln könnten. Mit anderen Worten: Man braucht Rechtssicherheit. Es geht darum, die Norm auf das zu fokussieren und zurückzuführen, wofür sie gemacht ist, nämlich eine steuerfreie Entstrickung aus dem Inland zu vermeiden.

Wo liegt das Problem beim jetzigen Normaufbau? Wir haben im Prinzip zwei Grundnormen, die zu einer Besteuerung führen sollen. Das ist auf der einen Seite das Realisationsprinzip. Ganz einfach gesprochen: Sie verkaufen ein Unternehmen, Sie nehmen Geld ein und bezahlen ordentlich Ihre Steuern davon. Oder es gibt das Entstrickungsprinzip: Der Inländer zieht ins Ausland weg, nimmt die stillen Reserven mit, verschwindet und

würde nie wieder seine Steuern bezahlen können oder wollen. Auch dann schlägt der deutsche Fiskus letztendlich zu Recht zu. Es ist auch europarechtlich zulässig, einmal eine Schlussbesteuerung durchzuführen. Realisationsprinzip und Entstrickungsprinzip sind beide angemessen.

Welchem Prinzip folgt aber der § 50i EStG?

Antwort: Leider keinem von beiden. Es wird nämlich einerseits besteuert, ohne zu realisieren, und andererseits auch in Fällen besteuert, in denen es nicht zu einer Entstrickung kommt. Er ist deshalb ein Fremdkörper, der keinem unserer Oberziele folgt und entsprechend einer Anpassung bedarf. Wen trifft die Norm? Im Moment viel zu Viele. Nach Ansicht der Vertreter der Finanzverwaltung übrigens auch ganz viele Inlandsfälle. Wir hätten also tausende von überschießenden Fällen, die hier gar nicht betroffen sein sollten. Woran liegt das? Es liegt an dem falsch beschriebenen Tatbestand. Üblicherweise ist es eben die Veräußerung, oder es ist ein Wegzug, der zum Wegfall des Besteuerungsrechtes führt. Vorliegend ist es aber zum Beispiel die Expansion, also das Ausweiten, der sogenannte Strukturwandel. Es ist die Umwandlung von einer Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft. Oder wenn die Gesellschaft einen zweiten Gesellschafter aufnimmt. Auch das führt sofort zur Besteuerung. Es ist gleichfalls die Schenkung, der Übergang in die nächste Generation vor der Erbfolge oder allerspätestens mit der Erbschaft. Mit anderen Worten: Jeder der Fälle führt irgendwann auf jeden Fall zu einer definitiven Doppelbesteuerung. Spätestens mit der Erbschaft, denn da kommt neben der vollen Ertragsbesteuerung dann auch noch die Erbschaftsteuer obendrauf. Es ist eine tickende Zeitbombe.

Nochmal: Das sind Fälle, wo es gar nicht zur Entstrickung kommt, sondern wo einfach aufgrund eines falsch formulierten Tatbestandes eine Besteuerung greift – systemfremd zum falschen Zeitpunkt. Was bedeutet das? Es erfolgt eine Besteuerung ohne echten Anlass und auch ohne dass die Unternehmen über die notwendige Liquidität verfügen. Es betrifft nach der Interpretation der Mehrheit In- und Auslandsfälle, also nicht nur die Wegzugsfälle, und führt deshalb zu einem verbreiteten Stillstand von Strukturen. Letztendlich bedrohen wir damit Arbeitsplätze,



weil die Unternehmen durch mangelnde Liquidität existenzgefährdend belastet würden.

Deshalb meine ich, wir können hier keine Experimente am lebenden Patienten durchführen und abwarten, wie die Fälle mal ausgehen werden, sondern wenn klar ist, dass hier überschießende Wirkungen existieren, wenn klar ist, dass Unklarheiten da sind, die erst interpretiert werden müssen, dann ist es ein Gebot der Stunde, die Regelung auf das zurückzuführen, was gemeint war - Wegzugsfälle, die zur Entstrickung führen können. Das Petitum geht daher dahin, die Regelung fokussiert so weiterzuentwickeln, dass nur diejenigen Fälle getroffen werden, die vom Gesetzgeber auch ursprünglich gemeint waren: Risiken des Entgehens von stillen Reserven beim Übergang über die Grenze. Man sollte von daher die Norm so anpassen, wie sie ursprünglich auch gemeint war: Reparatur einer BFH-Rechtsprechung durch Installation einer Betriebsstättenfiktion – das führt zur Verhaftung der stillen Reserven im Inland – plus eine Gegenbeweismöglichkeit, dass ohne Wegfall des Besteuerungsrechtes auch keine Besteuerung eintritt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Abg. Binding hat eine kurze Verständnisfrage.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Haben Sie auch über Holding-Gesellschaften geredet? Denn § 50i EStG bezieht sich auf gewerblich geprägte Unternehmen.

Sv **Prof. Dr. Stefan Köhler** (Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft): Richtig, es sind gewerblich geprägte Unternehmen, die hier Probleme machen. Das sind Personengesellschaften, die keinen originären Geschäftstätigkeiten in größerem Umfang nachgehen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Hamannt, bitte.

Sv **Manfred Hamannt** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, und vielen Dank für die Frage, Herr Abg. Güntzler. Zur Illustration nenne ich Ihnen einen einfachen Fall: Ein Steuerpflichtiger hatte eine hundertprozentige Beteiligung an einer GmbH. Diese bringt er nun in eine GmbH & Co. KG ein. Das spielt sich alles in Deutschland ab. Er zieht dann ins Ausland und vererbt seine Beteiligung an

der GmbH & Co. KG an seinen Sohn, der weiter im Inland wohnhaft ist. Es kommt in keinem Fall zur Entstrickung stiller Reserven, denn der Sohn ist weiterhin in Deutschland. Das bleibt alles in Deutschland steuerverstrickt. Trotzdem ist hier die Möglichkeit, das Vermögen zu Buchwerten übergehen zu lassen, nicht mehr möglich. Herr Prof. Dr. Köhler hat Lösungen angesprochen. Diese wären in der Tat nicht sehr schwierig. Entweder man schreibt in § 50i EStG hinein, dass Absatz 2 nur dann greift, wenn es zur Entstrickung stiller Reserven kommt, oder man korrigiert insoweit die BFH-Rechtsprechung, indem man auch für gewerblich geprägte Gesellschaften für die Zwecke des § 50i EStG eine Betriebsstätte im Inland annimmt. Ich denke, damit hätte der Gesetzgeber dann auch seine Pflicht getan. Handeln Sie, bevor die Fälle tatsächlich zu steuerlich größten Schwierigkeiten führen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CSU/CSU ist Herr Abg. Feiler.

Sv **Uwe Feiler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine Frage richtet sich an Herrn Walter vom Deutschen Bauernverband und an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft. Der Bundesrechnungshof hat in der Vergangenheit mehrfach die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen in der Landwirtschaft gerügt oder sogar die Abschaffung gefordert. Für mich ist diese Ermittlung nach Durchschnittssätzen eine Vereinfachungsregelung. Jetzt ist eine zielgenauere Ausgestaltung geplant. Meine Fragen wären, welchen Stellenwert oder welche Bedeutung die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen im Bereich der Land- und Fortwirtschaft hat und wie die vorgesehene Änderung des § 13a EStG vor diesem Hintergrund zu beurteilen ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Walter, bitte.

Sv **Stefan Walter** (Deutscher Bauernverband e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende, vielen Dank Herr Abg. Feiler für die Frage. Man muss sich vor Augen führen, dass die Durchschnittssatzgewinnermittlung des § 13a EStG erstens sehr alt ist und zweitens eine relativ hohe Bedeutung in der Landwirtschaft, insbesondere in der kleinbäuerlichen Landwirtschaft hat. Es gibt rund 150.000



Betriebe in Deutschland, die § 13a EStG anwenden oder anwenden könnten. Das sind zum Teil Haupterwerbsbetriebe, kleinere Betriebe, aber zum großen Teil auch Nebenerwerbsbetriebe. Das heißt, der Landwirt, der die Pauschalierungs- und Vereinfachungsvorschrift aus § 13a EStG anwendet, hat noch daneben einen Hauptberuf. Man muss auch sehen, dass insbesondere im Bereich der südlichen Bundesländer, wo wir sehr kleinbäuerliche Strukturen haben und die Landwirtschaft teilweise aufgrund der geografischen Lage sehr extensiv betrieben wird, die Bedeutung dieser Vorschrift größer als im Bundesdurchschnitt ist. In Bayern oder Baden-Württemberg wendet beispielsweise fast jeder dritte Betrieb diese Vereinfachungsvorschrift an.

Zur zweiten Frage: Neben der Bedeutung, die diese Vorschrift immer noch hat: Wie ist die Ausgestaltung? Sie haben richtigerweise gesagt, dass sie zielgenauer sein soll und dass sie die Gewinnerfassungsquote erhöhen soll. Diese Vorgaben hat der Bundesrechnungshof nicht zum ersten Mal in seinem Bericht gemacht. Das ist auch teilweise gelungen. Aus Sicht des Deutschen Bauernverbandes ist die Beibehaltung dieser Vorschrift für die Landwirtschaft von enormer Bedeutung und daher auch zu begrüßen. Allerdings wird an einigen Stellen der geplanten Änderung das Ziel der Erhöhung der Gewinnerfassungsquote dem Vereinfachungszweck geopfert. Zu nennen sind beispielsweise die Einbeziehung des Verkaufspreises von Wirtschaftsgütern oder der Gewinne aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern. Hierzu ist ein Vorschlag für die Gesetzesänderung erarbeitet worden, wonach der Verkauf der übrigen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nicht in die Ermittlung nach § 13a EStG einzubeziehen sind (§ 13a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG-Entwurf). Diese sind stattdessen als Sondergewinne zu erfassen. Hier sollte man darüber nachdenken, die Veräußerungspreisgrenze von 15.000 Euro im Gesetz anzuheben, um den Vereinfachungseffekt, den § 13a EStG für die Berater und Landwirte hat, nicht zu konterkarieren. Dabei muss man wissen: Wenn man einmal ein Wirtschaftsgut hat, bei dem ein höherer Preis als 15.000 Euro erzielt wurde – ganz am Anfang des Gesetzgebungsprozesses waren sogar einmal 5.000 Euro vorgesehen –, gibt es keinen Vereinfachungseffekt mehr, weil der Landwirt dann Aufzeichnungen führen muss. Er muss den Nachweis erbringen, wie teuer das

Wirtschaftsgut war, was dort verkauft worden ist und welchen Wert es dann beim Verkauf hatte. Unser Petitum ist daher, diese Gewinnerfassungsquote und den zu unterstützenden Ansatz zu erhöhen, damit der Bundesrechnungshof dieses Thema nicht wieder in zwei oder drei Jahren auf der Tagesordnung hat. Man sollte also den Vereinfachungseffekt nicht durch zu viele Sonderregelungen konterkarieren, sondern ihn für die Beraterschaft und auch insbesondere für die Landwirtschaft in den Vordergrund stellen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Eigenthaler, bitte.

Sv **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Herr Abg. Feiler, ich komme selbst aus Baden-Württemberg und fühlte mich gleich angesprochen, als Herr Walter vom Deutschen Bauernverband davon sprach, dass es besonders im Süden viele kleine landwirtschaftliche Betriebe und Nebenerwerbsbetriebe gibt, wo – ich habe die Vorschriften früher selbst angewendet – durch § 13a EStG tatsächlich eine erhebliche Vereinfachung eintritt. Man muss das sagen und auch froh sein, dass es im deutschen Steuerrecht noch vereinfachende Regeln gibt. Es ist dieser Vorschrift nicht gleich anzusehen. Auch im Entwurf werden viele Absätze gebraucht, um das Thema darzustellen. Wenn man die Landwirtschaft wie die Gewerbebetriebe besteuern würde, wäre das sehr kompliziert. Von daher kann ich es nur begrüßen, wenn man hier zu Vereinfachungen kommt. Ich würde an diesem System nichts ändern.

Man muss aber schauen, dass die Auflösung stiller Reserven – etwa bei Grundstücken – immer wieder justiert und erfasst wird. Das ist das, was hauptsächlich sichergestellt werden muss. Ich denke, dass die eigentliche landwirtschaftliche Tätigkeit bei der Gewinnermittlung einigermaßen gut abgebildet wird. Ich muss einräumen, dass manchmal die Gewinne sehr gering ausgewiesen werden. Aber die tatsächlichen Gewinne wären vermutlich nicht viel höher gewesen. Von daher bitte ich darum, die Vereinfachungsvorschrift insgesamt zu lassen. Man wird aber regelmäßig überprüfen müssen, ob die Durchschnittswerte immer der wirtschaftlichen und finanziellen Entwicklung angepasst sind. Anders ist es bei den





großen landwirtschaftlichen Betrieben. Dort bin ich der Meinung, dass man diese auch aufgrund ihrer gesamten Organisation und Tätigkeit mit der Besteuerung von gewerblichen Betrieben gleichstellen sollte. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Schwarz.

Abg. **Andreas Schwarz** (SPD): Frau Vorsitzende, recht herzlichen Dank. Ich habe zwei Fragen. Zum einen geht es um die §§ 20 f. Umwandlungssteuergesetz (UmwStG). Durch Lücken im UmwStG ist es möglich, Einbringungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei zu gestalten. Das hat man etwas leidvoll beim sogenannten Porsche-Deal in Erfahrung bringen müssen. Meine Frage an Herrn Brandt: Wie beurteilen Sie die in der Stellungnahme des Bundesrates vorgesehene Beseitigung der im UmwStG enthaltenen Ausnahmen von der Realisation stiller Reserven bei Einbringung mit finanziellen Gegenleistungen – auch unter dem Gesichtspunkt, dass sich die Unternehmen durch Umwandlungen veränderten Rahmenbedingungen anpassen können?

Die zweite Frage geht an Herrn Prof. Dr. Hechtner: Es geht um § 50i EStG. Hier würde mich seine Gesamtbewertung vor allem unter dem Aspekt der Missbrauchsbekämpfungsvorschrift interessieren.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Bundesfinanzhof): Frau Vorsitzende, Herr Abg. Schwarz, ich muss sagen, dass diese Vorschläge systemgerecht sind. Im Grunde wird das Modell der Umwandlungstatbestände in den §§ 3 f. UmwStG auf die Einbringungsfälle übertragen. Der Hintergrund ist von Ihnen benannt worden: der sogenannte Porsche-Deal. Das Modell geht im Grunde genommen dahin, dass die Umwandlung und die damit verbundene Fortführung der Buchwerte ihre Rechtfertigung dadurch hat, dass Unternehmenseinheiten eins zu eins, aber in anderer Form fortgeführt werden. Es wird nichts zugezahlt. Immer wenn gezahlt wird, hat das einen Veräußerungscharakter, der den Transfer stiller Reserven vermuten lässt. Man kann durchaus dem Entwurf des Bundesrates zustimmen. Die verschiedenen Teile des Umwandlungssteuerrechts

sind in gewisser Weise nicht aufeinander abgestimmt. Diese Lücke wird hier geschlossen. Die Struktur, wie sie jetzt in §§ 20, 21 und 24 UmwStG vorgeschlagen wird, entspricht jetzt dem Bild, wie es sich aus dem § 3 f. UmwStG ergibt. Man kann zusammengefasst Folgendes sagen: Immer dort, wo eine Zahlung geleistet wird, bin ich in dem Bereich, der nicht mehr die Buchwertfortführung erlaubt. Ich habe das auch mit Kollegen innerhalb des BFH diskutiert, die auch für das Umwandlungssteuerrecht zuständig sind. Diese sagen auch, dass man dort über vieles politisch reden kann, dass es aber in der Sache rechtlich ein Vorschlag ist, der dem Gedanken der Systemgerechtigkeit entspricht und es auch überzeugende Strukturen innerhalb des Gesetzes gibt. Deshalb ist dem Vorschlag aus meiner Sicht uneingeschränkt zu folgen, und er ist auch geeignet, Rechtssicherheit zu schaffen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Frau Vorsitzende, vielen Dank für das Wort. Herr Abg. Schwarz, danke für die Frage. Es geht hier noch einmal um § 50i EStG. Wir haben gehört, dass die Vorschrift eventuell eine überschießende Wirkung hat. Die Entstehungsgeschichte hat Herr Brandt vorzüglich dargestellt. Was ist hierzu zu sagen? Zunächst ist festzuhalten, dass mit der Änderung des § 50i EStG die Norm nicht einfacher geworden ist, sondern eher komplexer. Eine kleine Anekdote dazu: Die Komplexität ist so gestiegen, dass das BMF damals auch etwas bei der speziellen Anwendungsvorschrift übersehen hatte, man hatte sich um genau einen Tag vertan. Das zeigt bereits, dass die Norm nicht unbedingt einfach ist. Die Frage ist jetzt, was zu tun ist oder was eben nicht zu tun ist. Der Hintergrund war, dass man hier eine spezielle Missbrauchsbekämpfungsnorm geschaffen hatte, weil die BFH-Rechtsprechung etwas entschieden hatte. Nun besteht ein gewisser Zielkonflikt, dass man einerseits eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift hat, die eine gewisse Schärfe beinhalten soll. Auf der anderen Seite soll § 50i EStG keine Norm werden, die zu Bestrafungen oder zu irgendwelchen systemwidrigen Sachen führt. Fraglich ist nun, ob wirklich überschießende Fälle vorliegen. Festzuhalten ist, dass zu § 50i EStG es derzeit eine Menge ungeklärter Fragen gibt, die



auch in der Fachpresse diskutiert werden. Die beiden angesprochenen Fälle, der Inlandsfall und die Erbschaft, werden auch in der Literatur kontrovers diskutiert. Dort ist gar nicht eindeutig ausgemacht, ob beispielsweise bei der Erbschaft die Vorschrift Anwendung findet beziehungsweise ob bei den Inlandsfällen eine teleologische Reduktion vorgenommen werden könnte, sodass die Vorschrift dort nicht greift. Gerade wenn man aber sagt, dass man kein Experiment am lebenden Patienten machen möchte, rate ich dringend davon ab, hier kurzfristig eine Änderung vorzunehmen. Vielmehr sollte zunächst geschaut werden, ob überschießende Fälle überhaupt vorliegen und dann, was man dagegen tun kann.

Man darf auch ruhig einmal die andere Seite der Medaille ansprechen: Wenn man in die Fachpresse schaut, findet man zwei vorzügliche Aufsätze, die dort schon wieder Auswege publizieren, wie man § 50i EStG umgehen kann beziehungsweise welche Möglichkeiten existieren, um nicht darunter zu fallen. In der Fachpresse ist auch zu lesen, dass viele der aufgeworfenen Fragen letztendlich wohl durch die Verwaltung geklärt werden könnten, in welchen Fällen die Anwendung stattzufinden hat oder ob man etwa Billigkeitslösungen ins Gesetz aufnimmt, um bestimmte Fälle dieses Inlandsfallverhaltes abzumildern.

Mein Petitum ist: Dieses Gesetz sollte nicht wieder kurzfristig aufgegriffen und geändert werden. Vielmehr sollte in einem ersten Schritt im Rahmen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe geklärt werden, welche der Probleme und offenen Fragen hier auf untergesetzliche Weise geregelt werden können. Letztendlich darf man nicht vergessen, dass es eine gesetzgeberische Entscheidung ist, dass eine Missbrauchsvermeidungsnorm eine gewisse Schärfe beinhaltet und welche Fälle davon überhaupt betroffen sind. Wissenschaftlich kann man dazu sagen, dass wir dazu noch kein Datenmaterial haben. Ich kann Ihnen also nicht sagen, ob das fünf oder 5.000 Fälle sind. Insofern ist dahingestellt, ob das die Masse der Steuerpflichtigen ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächste Fragestellerin für die Fraktion der CSU/CSU ist Frau Karliczek.

Abg. **Anja Karliczek** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Bei dem Gesetzentwurf gibt es

auch einen Passus, in dem die Förderhöchstgrenze für die Rürup-Altersversorgung von 20.000 auf 24.000 Euro angehoben werden soll. Meine Frage geht einmal an Herrn Welling vom Bundesverband der Deutschen Industrie und an Herrn Brandt vom Bundesfinanzhof. Ist aus Ihrer Sicht die Anhebung der Fördergrenze auf 24.000 Euro – insbesondere im Hinblick auf die vollumfänglich nachgelagerte Besteuerung – notwendig?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Abg. Karliczek, herzlichen Dank für die Frage. Wir halten es für erforderlich, die Fördergrenze anzuheben, weil es bisher keine Anpassung gab. Von daher begrüßen wir diese Regelung.

Erlauben Sie mir nur einen ganz kurzen Hinweis auf die Diskussion um § 50i EStG: Ich finde es sehr interessant, dass irgendwelche Steuerfälle aufgegriffen werden, die gegebenenfalls entstehen. Wir reden jetzt schon über die Vorschläge des Bundesrates zur Anpassung des UmwStG, und zwar mit Blick auf einen Fall, nämlich den sogenannten Porsche-Deal. Meine sehr geehrten Damen und Herren Abgeordnete, § 50i EStG hat nicht für die großen Unternehmen eine derart weite, überschießende Konsequenz, sondern insbesondere für die mittelständisch geprägten Unternehmen. § 50i EStG wurde eingeführt, wurde verschärft und mit dem Porsche-Deal haben wir jetzt die nächste Regelung vom Bundesrat auf dem Tisch. Ich frage mich, wo das hinführen soll. Irgendwann muss Schluss sein. Ich kann nur dringend an Sie appellieren: Greifen Sie die Diskussion zum § 50i EStG auf. Auch wenn Sie sich in diesem Jahressteuergesetz nicht dazu durchringen können, eine Anpassung beziehungsweise eine Lockerung vorzunehmen, bleiben Sie dennoch bitte bei diesem Punkt in der Diskussion. Es geht insbesondere um die mittelständischen und kleineren Unternehmen, die im Rahmen einer Holding strukturiert sind. Herzlichen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Bundesfinanzhof): Frau Vorsitzende, Frau Abg. Karliczek, letztlich ist die Frage, in welchem Maße eine Erhöhung



vorgenommen wird, natürlich eine politische Entscheidung. Aus der Perspektive der rechtlichen Würdigung hält sich der Deutsche Finanzgerichtstag hierbei natürlich zurück. Man muss natürlich sehen, wie so eine Norm wirkt und in welchen Bereichen sie wirkt. In der Begründung wird schwerpunktmäßig auf die Knappen zurückgegriffen, indem man sagt, dass man für die Knappschaftsversicherung eine Nachbesserung braucht. Hierbei muss man sehen, dass von der Erhöhung nur die Rürup-Rente betroffen ist, andere Rentenformen werden nicht berührt. Das ist aber politisch zu entscheiden. Man könnte sich natürlich auch darauf beschränken, die Rückstände in der wirtschaftlichen Berücksichtigung der Situation von Knappschaftsangehörigen nachzubessern, dort also maßvoller den Betrag zu erhöhen. Aber wie gesagt, es ist Sache der Politik, diesen Betrag dann festzusetzen – auch mit Blick auf die nachgelagerte Besteuerung. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der DIE LINKE. ist Herr Abg. Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke, Frau Vorsitzende. Ich möchte die erste Frage an Herrn Nöll vom Bundesverband der Lohnsteuerhilfereine stellen. Durch die Neuregelung zu den Betriebsveranstaltungen sollen künftig alle Aufwendungen des Arbeitgebers als Zuwendung gelten. Darunter fällt auch ein rechnerischer Anteil an den Gemeinkosten. Welche Gemeinkosten können einen geldwerten Vorteil der Arbeitnehmerinnen beziehungsweise des Arbeitnehmers begründen?

Die zweite Frage möchte ich an Herrn Prof. Dr. Hechtner stellen: Der Gesetzentwurf sieht vor, dass künftig bestimmte Leistungen, insbesondere Beratungsleistungen des Arbeitgebers zur besseren Vereinbarung von Familie und Beruf steuerbefreit werden. Halten Sie die diesbezüglichen Maßnahmen für zielgerecht?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Nöll, bitte.

Sv **Erich Nöll** (Bundesverband der Lohnsteuerhilfereine e. V.): Vielen Dank für die Frage, Herr Abg. Pitterle. Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Die Gesetzesänderung beruht ja auf der BFH-Rechtsprechung aus dem Mai 2013. Es handelt sich im Grunde genommen um ein Nichtanwendungsgesetz. Es steht dem Gesetzgeber sicherlich zu, so

etwas zu erlassen. Trotzdem möchten wir besonders auf zwei Dinge hinweisen. Es wird nicht, wie in der Begründung dargestellt, nur die alte Verwaltungsauffassung wiederhergestellt, sondern man schießt meines Erachtens etwas über das Ziel hinaus. Insbesondere die Gemeinkosten waren nach der früheren Verwaltungsauffassung nicht zu berücksichtigen und sie verursachen auch einen erheblichen Ermittlungsaufwand.

Der zweite Punkt, der auch über die frühere Verwaltungsauffassung hinausgeht, ist – das wurde auch schon von Herrn Welling gesagt –, dass die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offen stehen muss. Das ist meines Erachtens auch so nicht praktikabel. Man muss es auf Organisationseinheiten und auf Abteilungen begrenzen. Ansonsten würde in größeren Betrieben überhaupt keine Betriebsveranstaltung mehr durchgeführt werden können.

Ein weiterer Punkt ist die Pro-Kopf-Aufteilung. Das ist zwar früher auch Verwaltungsauffassung gewesen, aber das heißt nicht, dass das gut gewesen ist. Wenn man jemanden zu so einer Betriebsveranstaltung mitbringt, dann ist das auch im betrieblichen Interesse. Es ist gerade gewünscht, dass eine betriebsfunktionale Zielsetzung vorhanden ist. Die 150 Euro relativieren sich dadurch natürlich.

Letzter Punkt: Es ist heute auch schon gesagt worden, dass es sehr sinnvoll wäre, diese Freigrenze in einen Freibetrag umzuwandeln. Ansonsten weiß der Arbeitnehmer nicht, wenn er zur Betriebsveranstaltung geht, ob er hinterher geldwerte Vorteile zu versteuern hat oder nicht. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Frau Vorsitzende, herzlichen Dank für das Wort. Herr Abg. Pitterle, danke für die Frage. Sie sprechen § 3 Nr. 34a EStG an, der mit der Überschrift „Förderung von Familie und Beruf“ versehen ist. Nun kann man erst einmal gegen die Förderung von Familie und Beruf nichts einwenden. Letztendlich ist das eine politische Entscheidung, ob das so gewünscht ist. Festzustellen ist allerdings, dass hier in den Buchstaben a und b unterschiedliche Tatbestände angesprochen werden. In Buchstabe b, bei dem es



um die Betreuung geht, wird ein Höchstbetrag einbezogen, um das zu deckeln. In Buchstabe a wird eben kein Höchstbetrag einbezogen. Die Frage ist also, ob auch diese Beratungsleistungen mit Höchstbetrag ins Gesetz aufgenommen werden sollten.

Es gibt meiner Meinung nach einen anderen Punkt, der eigentlich viel wichtiger ist, denn diese Norm fügt sich nicht so harmonisch in das gesamte System ein. Es gibt noch die Sonderausgaben, wo man eventuell Betreuungsleistungen abziehen könnte. Teilweise werden die Betreuungsleistungen durch einen Kinderfreibetrag abgedeckt. Schließlich kommen noch die haushaltsnahen Dienstleistungen nach § 35a EStG hinzu. Die Frage ist also, ob diese Norm auf die anderen drei Sachen, die ich gerade aufgezählt habe, abgestimmt ist.

Eines ist auch noch anzumerken: Es sieht für mich etwas merkwürdig aus, wenn mir auf der einen Seite der Arbeitgeber etwas steuerfrei ersetzen kann, aber auf der anderen Seite in dem gleichen Fall, wo ich arbeitsbedingt eine Betreuung vornehmen muss, ich keinen Ersatz vom Arbeitgeber kriege, bevor ich diese Kosten ansetzen möchte, und ich sie dann nicht voll ansetzen darf, obwohl es sich hierbei wohl um erwerbsbedingte Aufwendungen für die Betreuung handelt. Dort ist nur ein Ansatz als Sonderausgaben möglich und dieser dann auch noch gedeckelt. Das heißt, insgesamt ist die Regelung zwar zu begrüßen, fügt sich aber eigentlich nicht wirklich harmonisch in das Gesamtbild ein. Man sollte darüber hinaus nachdenken, ob man nicht auch die anderen Fördertatbestände ändert, insbesondere die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Das hatten wir schon einmal in § 4f EStG. Das ist aber leider wieder rausgeflogen. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Abg. Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte gerne noch einmal auf das Thema des INVEST-Zuschusses zu sprechen kommen. Man kann natürlich der Meinung sein, dass man sich aufgrund der Größenordnung von nur 10 Millionen Euro nicht damit befassen sollte. Da wir aber die

Wagniskapitalfinanzierung als ein wesentliches Instrument ansehen, lohnt es sich dennoch, dort noch einmal nachzufragen. Meine Fragen gehen an Herrn Prof. Dr. Hechtner und an Herrn Brandt. Meine erste Frage geht in die Richtung der angestrebten Wirkung, wenn wir dort eine Veränderung auch im Hinblick auf die bisherige Nutzung dieses Instruments vornehmen.

Die zweite Frage geht an Herrn Brandt und bezieht sich auf die steuersystematischen Risiken. Ich war etwas erstaunt, dass eben in einer Vorbemerkung von der Bundessteuerberaterkammer gesagt wurde, wenn es eine Förderung ist, dann muss sie eigentlich steuerfrei sein. Das hat mich insofern verwirrt, weil viele Förderungen ausgesprochen werden, die dann tatsächlich nicht steuerfrei sind, sondern in die Gewinn- und Verlustrechnung eingehen. Ich würde diesen steuersystematischen Ansatz noch einmal hinterfragen wollen. Muss man die Förderung steuerfrei stellen oder ist es nicht vielmehr so, dass viele Förderungen tatsächlich in einen zu steuernden Sachverhalt übergehen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Frau Vorsitzende, herzlichen Dank für das Wort. Herr Abg. Dr. Gambke, danke für die Frage. Es geht um § 3 Nr. 71 EStG im Gesetzentwurf und die Förderung von Wagniskapital. Ich glaube, Herr Abg. Gutting hatte dazu auch schon nachgefragt. Der Bundesrat hatte einiges hieran kritisiert. Wenn man diese Regelung umsetzt, ist sie hinreichend genug bestimmt, um zu wissen, was damit gemeint ist. Insofern halte ich die Kritik des Bundesrates für nicht angemessen. Die Frage ist aber, was hier erreicht wird. Wir haben hier einen Zuschuss und bekanntlich ist der Zuschuss erst einmal generell steuerpflichtig. Die Investitionszulage ist steuerfrei. Muss es dabei bleiben, dass der Zuschuss steuerpflichtig ist? Man kann das so machen, muss es aber nicht so machen. Das ist letztendlich eine politische Entscheidung, ob sie diesen Zuschuss steuerfrei stellen wollen. Andere Zuschüsse sind steuerpflichtig. Es spricht aber auch nichts dagegen, das müssen sie letztendlich politisch klären.

Auffällig ist allerdings, dass hier das Volumen sehr gering ist. Nach dem Gesetzentwurf rechnet der Gesetzgeber mit fiskalischen Wirkungen von



10 Millionen Euro. Seltsamerweise gibt es aber eine schriftliche Frage an das BMWi. Das BMWi sagt, es wurden gerade erst 10 Millionen Euro ausgezahlt. Wie bei 10 Millionen Euro ausgezahltem Volumen ein Steuerausfall von 10 Millionen Euro entstehen soll, ist mir rätselhaft. Solche Steuersätze haben wir noch nicht.

Im Koalitionsvertrag ist vereinbart, dass diese Wagniskapitalgesellschaften gefördert werden sollen. Das ist politisch zulässig; dieses Ziel kann man durchaus verfolgen. Ich hätte mir gewünscht, dass man sich anschaut, welche weiteren Förderungsmaßnahmen hier möglich sind beziehungsweise wie das Gesamtkonzept aussieht. So bleibt der Eindruck, dass man ein einzelnes Instrument aufnimmt, das wenig abgestimmt ist und darüber hinaus eine sehr geringe Wirkung hat. Mein Petitum ist daher, dass es letztendlich eine politische Entscheidung ist. Sollte sich der Gesetzgeber aber entscheiden, dass dieses Instrument wie jetzt vorgesehen in das Gesetz aufgenommen wird, dann ist für mich nicht verständlich, wieso bei diesem Instrument die Steuerfreiheit ausgeschlossen werden soll, wenn es teilweise fremdfinanziert ist. Ich weiß nicht, warum das von mir aufgebrachte Fremdkapital, um mich an diesen Innovationsunternehmen zu beteiligen, schlechter gestellt werden sollte. Vielen Dank, für die Frage.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Brandt, bitte.

Sv **Jürgen Brandt** (Bundesfinanzhof): Frau Vorsitzende, Herr Abg. Dr. Gambke, von Ihnen ist zu Recht angedeutet worden, dass diese Tatbestände zunächst einmal die Ertragssituation eines Unternehmens begünstigen. Der Gewinn erhöht sich durch die Einnahme. Das haben wir früher schon einmal im Zusammenhang mit dem Verzicht privater Gläubigerverbindlichkeiten diskutiert. Dieser Verzicht führt dazu, dass die Verbindlichkeiten sich vermindern und sich damit die Gewinnsituation verbessert. Das ist steuerlich durch den alten § 3 Nr. 66 EStG berücksichtigt worden, wodurch die Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt wurden. Der Gesetzgeber hat das dann aber später aufgehoben. Umgekehrt kann es aber sein, dass man Subventionstatbestände neuer Art schafft und sich dann überlegt, ob man mit der einen Hand gibt und mit der anderen Hand dann wieder nehmen soll. Das ist auch abhängig von den

jeweiligen Zielprojektionen, die die Administration mit einem solchen Förderungsweg verfolgt. Wenn man hier sagt, dass ein bestimmter Bereich der Volkswirtschaft gefördert werden soll, dann soll das dort investierte Geld auch uneingeschränkt für die damit verfolgten Zwecke zur Verfügung stehen. Das würde durchaus eine Steuerbegünstigung, wie sie in Gestalt des § 3 Nr. 71 EStG vorgeschlagen wird, rechtfertigen. Es passt aber nicht zur Diskussion über die Verkürzung der Steuerbegünstigungstatbestände des § 3 EStG. Das schließt aber im Einzelfall nicht aus, darüber nachzudenken, ob das sinnvoll ist.

Beim dem zurzeit begrenzt vorgesehenen Fördervolumen handelt es sich um eine politische Entscheidung. Das kann sich aber jederzeit ändern. Wenn es dann im Gesetz steht, kann es künftig auch andere Förderungsvolumina betreffen. Ich halte die Regelung im Hinblick auf die bezweckte Förderung bestimmter Projekte, die typischerweise von Business Angels oder Start-up-Unternehmen betrieben werden, für gerechtfertigt, wenn sie sorgfältig ausgewählt sind. Das ist auch wieder eine politische oder administrative Aufgabe.

Die Frage ist aber, ob die Regelung, wie sie vom Bundesrat vorgeschlagen ist, zielgenau ist. Man könnte beim Vorschlag des Bundesrates meinen, dass jedwede Zuwendung im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalgesellschaften begünstigt werden soll. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Formulierung geht aus meiner Sicht ein wenig zu weit. Dort heißt es ja: „...Zuschüsse des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie nach der Förderrichtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen...“. Hier wäre zu überlegen, ob man nicht das Feld der Business Angels und Start-up-Unternehmen deutlicher fokussiert. Denkbar wäre etwa, dass man den Begriff „Investoren“ im Vorschlag des Bundesrates zu § 3 Nr. 71 EStG durch „Investoren im Sinne des § 18 Absatz 1 Nr. 4 EStG“ ersetzt. Damit sind dann die sogenannten Wagniskapitalgesellschaften gemeint, deren Investoren steuerlich begünstigt werden und freiberufliche Einkünfte erzielen. Dann hätte man eine Anbindung der Wagniskapitalgesellschaften an das Steuergesetz und zugleich eine Beschränkung auf diesen eng begrenzten Bereich. Das wäre eine Anregung. Vielen Dank.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Wir kommen jetzt in die dritte Runde. Um diese zu schaffen, müssten wir kurze Fragen und kurze Antworten von allen einfordern. Ich würde bitten, dass die Experten gefragt werden, die noch gar nichts sagen durften. Vielleicht bringt uns das auch inhaltlich noch ein Stück voran. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CSU/CSU ist Herr Abg. Gutting.

Abg. **Olav Gutting** (CDU/CSU): Vielen Dank. Meine Frage geht an den Deutschen Industrie- und Handelskammertag. Wir haben schon einiges zu der 44 Euro-Freigrenze gehört. Mich würde noch einmal interessieren, wie Sie das Thema „Zukunftssicherungsleistungen“ sehen. Sehen Sie bei den Versicherungen oder den Aufwendungen für Invalidität, Unfall, Krankheit usw. eine Möglichkeit, dass wir eine Regelung schaffen, die Gestaltungsmöglichkeiten ausschließt und gleichzeitig negative Konsequenzen für Arbeitnehmer verhindert?

Meine zweite Frage geht an die Bundessteuerberaterkammer. Wir wollen hier die optionale Einzelveranlagung von Ehegatten neu regeln, neu strukturieren und vereinfachen. Die Frage ist, ob mit der vorliegenden Regelung diese Vereinfachung bewerkstelligt werden kann.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Kambeck.

Sv **Dr. Rainer Kambeck** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank für die Frage, Herr Abg. Gutting. Ich kann das in der Tat kurz beantworten: Wir raten dringend dazu, die 44 Euro-Grenze unverändert zu lassen und die entsprechenden Aufwendungen, die Sie angesprochen haben, nicht hereinzunehmen. Die 44 Euro-Grenze ist ganz klar eine Regelung, die zur Vereinfachung in den Fällen beitragen soll, an die der Gesetzgeber ursprünglich gedacht hat. Nach den Hinweisen aus der Praxis werden diese Fälle mit den 44 Euro auch gut abgedeckt. Die Aufnahme zusätzlicher Aufwendungen und Ausgaben in das Gesetz wäre aus unserer Sicht nicht sachgerecht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Schwab.

Sv **Dr. Hartmut Schwab** (Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank, Herr

Abg. Gutting, für die Frage. Aus der Beratungspraxis kann man sagen, dass die Zusammenveranlagung bei Ehegatten zu 90 Prozent immer die bessere Veranlagungsart ist und die Ehegatten sich damit steuerlich günstiger als bei der Einzelveranlagung stellen. Einzelveranlagungen kommen vor allem in den Fällen in Frage, wo Verluste vorgetragen oder rückgetragen werden, wo Abfindungen an einen Arbeitnehmer gezahlt werden, Lohnersatzleistungen, wie z. B. Elterngeld, bezahlt werden oder hohe Krankheitskosten vorliegen. Das sind Einzelfälle. Die Ehegatten haben ein Wahlrecht. Früher hatten wir die sogenannte getrennte Veranlagung, die zur Einzelveranlagung verändert wurde. Das Problem bei der getrennten Veranlagung war, dass man letztendlich eine Ehegattenveranlagung hatte. Ich musste im Prinzip immer, um eine Veranlagung durchzuführen, beide Veranlagungen vorliegen haben. So wie das Gesetz zurzeit formuliert ist, gibt es nach meinem Dafürhalten keine Probleme. Aber die Finanzverwaltung legt das Gesetz meines Erachtens falsch aus. Im Gesetz heißt es einfach: „Sonderausgaben ... werden dem Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, und auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten können sie jeweils zur Hälfte abgezogen werden.“ Das heißt, ich kann die Einzelveranlagung durchziehen, wenn ich das Wort „sie“ – also die Aufwendungen – für den Einzelnen interpretiere. Dann kann ich für jeden Ehegatten die Einzelveranlagung durchziehen, ohne dass ich die Veranlagung des anderen haben muss.

Ich habe die Einzelveranlagung in bestimmten Fällen nicht nur aus steuertaktischen Gründen, damit man weniger Steuern bezahlen muss. Es gibt in der Praxis auch die Fälle, dass die Ehegatten sich einfach getrennt veranlagern lassen wollen, weil der eine Ehegatte z. B. seine Unterlagen nicht beieinander hat und der andere Ehegatte seiner Steuererklärung abgeben möchte. Die Formulierung im Gesetzentwurf, wonach „in Höhe des Betrages, der bei Zusammenveranlagung in Betracht kommt“ oder „auf besonderes Wahlrecht 50:50 oder eine andere Aufteilung“ drin steht, bedeutet, dass ich für eine Einzelveranlagung bei Ehegatten zuvor die Zusammenveranlagung durchrechnen muss. Das macht es nur komplizierter. Das gleiche findet man beim Vorschlag des Bundesrates. Da wird zunächst danach zugeordnet, wer die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, und dann auf Antrag



ein Abzugsbetrag von 50:50 gewährt. Das ist aber nur der Abzugsbetrag, der auch bei der Zusammenveranlagung zur Anwendung käme. Das heißt, in beiden Vorschlägen muss ich zuvor die Zusammenveranlagung durchrechnen und muss schauen, was übrig bleibt. Dann kann ich erst die Einzelveranlagung machen. Meiner Ansicht nach führen beide Regelungen dazu, dass die alte Regelung zur getrennten Veranlagung wieder ins Gesetz kommt und die Vereinfachungsregelung, dass eine Zusammenveranlagung, die den Familienstand abbildet, durch eine Einzelveranlagung abgewählt werden kann und die dann tatsächlich auch getrennt vom anderen Teil der Ehe durchgeführt werden kann, aufgegeben wird. Im Prinzip ist man wieder bei der gleichen Rechtslage, die man vorher hatte. Ich plädiere dafür, dass es so bleibt, wie es ist, und die Finanzverwaltung es so auslegt, wie es auch tatsächlich im Gesetz steht.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der SPD ist Herr Abg. Dr. Zimmermann.

Abg. **Dr. Jens Zimmermann** (SPD): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich hätte noch einmal eine Frage zum Thema „Betriebsveranstaltung“ an Frau Hammacher. Mich würde Ihre Sichtweise zu diesem Regelungstatbestand, den wir im Gesetzesvorschlag haben, interessieren.

Ich hätte eine zweite Frage an den Neuen Verband der Lohnsteuerhilfevereine. Dabei geht es um das Thema „Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf“. Wie beurteilen Sie es, dass wir dort auf einen Höchstbetrag für die Steuerfreiheit für Beratungs- und Vermittlungsleistungen verzichten, während wir auf der anderen Seite die Leistungen für die kurzfristige Betreuung auf 600 Euro begrenzen? Vielen Dank.

Sve **Martina Hammacher** (ThyssenKrupp AG): Vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Herr Abg. Zimmermann, wie Sie meiner Stellungnahme schon entnehmen konnten, halte ich das Thema „Betriebsveranstaltung“ für nicht geeignet, in § 19 EStG aufgenommen zu werden. Wie hier schon mehrfach zum Ausdruck gebracht wurde, handelt es sich dabei um ein Nichtanwendungsgesetz. Mit anderen Worten: Hier soll einem möglichen zukünftigen Missbrauch

Einhalt geboten werden. Das kann man, glaube ich, aber auch anders schaffen. Das muss man in der Form nicht im Gesetz regeln. § 19 EStG ist für mich eine Generalnorm. Wie § 19 EStG jetzt mit den Betriebsveranstaltungen ausgestaltet werden soll, wird darauf abgestellt, dass die Steuer ausschließlich vom Arbeitgeber übernommen wird. Denn keinem Arbeitnehmer würde man diese Einnahmen, wie sie dort zu ermitteln sind, zumuten. Das würde man auch aus Gleichheitsgesichtspunkten gar nicht tun können. Deswegen bin ich der Meinung, dass das gar nicht in § 19 EStG gehört. § 19 EStG ist für den Arbeitnehmer geschaffen und regelt dort, welche Einkünfte bei ihm tatsächlich die Leistungsfähigkeit steuern und deswegen bei ihm der Besteuerung zu unterwerfen sind. Was jetzt im Gesetzentwurf vorgesehen ist, ist eine Bewertungsmethodik für Betriebsveranstaltungen. Diese hat aber meines Erachtens gar nichts in § 19 EStG zu suchen.

Wenn die Finanzverwaltung auf diese Fälle reagieren will, weil sie Einnahmeausfälle befürchtet, soll sie das gerne tun. Wenn man sich einmal die beiden Urteile anschaut, die jetzt in Rede stehen und auf die mit dem Gesetzentwurf reagiert werden soll, dann handelt es sich um Fälle, die wohl jeder von uns genauso entscheiden würde. In dem einen Fall ging es um eine Veranstaltung, wo 600 Leute eingeladen waren und 300 Leute gekommen sind. Aufgrund der Berechnungsmethodik, die wir bei den Betriebsveranstaltungen hatten, wurden die Veranstaltungskosten, die weit im Voraus angefallen waren, nicht mehr durch 600 Leute geteilt, sondern nur noch durch 300 Leute, nachdem aufgrund von Schlechtwetter nur die Hälfte der Leute kamen. Das heißt, dass einer einen Vorteil hat, weil ein Kollege nicht gekommen ist. Das kann man so sehen, aber das ist nicht besonders geschickt. Bei dem anderen Fall hat sich der Arbeitgeber aufgrund einer 100- oder 125-Jahr-Feier entschlossen, eine große Veranstaltung mit 20.000 Leuten auszurichten. Er hat für diesen Zweck ein Stadion angemietet, wofür ein 7-stelliger Betrag nur für die Anmietung des Stadions gezahlt wurde. Das ist aber eine Entscheidung, die nicht der Arbeitnehmer trifft. Der hat überhaupt kein Gestaltungsspielraum. Der sagt nicht: „Ich mache das Kreuzchen noch dort und dann wird das besonders schön.“ Nein, das ist ausschließlich dem



Arbeitgeber überlassen. Hier aus den Aufwendungen des Arbeitgebers eine Einnahme des Arbeitnehmers abzuleiten, passt im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen definitiv nicht. Was man dann in das Gesetz noch aufnehmen müsste, wäre so umfangreich, dass wir bei Ähnlichem landen würden wie beim Reisekostenrecht. Das ist ja auch an manchen Stellen nicht ganz geglückt.

Herr Abg. Gutting, Sie hatten etwas zu dem Thema § 8 Absatz 2 EStG gesagt. Auch dort handelt es sich im Grunde genommen um eine Nichtanwendungsgesetzgebung als Reaktion auf den BFH. Generell muss man Folgendes sagen: Ich vertrete einen halbgroßen Arbeitgeber und wir haben sehr viel administrativen Aufwand. Wenn es tatsächlich dazu käme, dass wir Gutscheine und Ähnliches wieder in den Bereich des Geldes transferierten, ist das fast nicht zu bewältigen. Ich kann andererseits aber verstehen, dass man sagt, dass man bestimmte Methoden oder bestimmte Angebote nicht besonders honorieren möchte. Meines Erachtens können diese Fälle bereits mit der jetzigen gesetzlichen Regelung bewältigt werden. Die Rechtsprechung, auf die sich die Finanzverwaltung bei diesem BMF-Schreiben bezieht, und das jetzt in das Gesetzgebungsverfahren einfließt, basiert auf einem Urteil aus dem Jahr 2001. In diesem Urteil hat der BFH gesagt, dass man den § 8 EStG nicht anwendet, solange eine speziellere Regelung (lex specialis) existiert, und damit auch die 44-Euro-Grenze möglicherweise gar nicht zur Anwendung kommen muss. An der Stelle könnte man darüber nachdenken, ob man stattdessen nicht eine Pauschalbesteuerung einführt, damit es für den Arbeitgeber wieder handhabbar wird, und diese in § 40b EStG verankert. Dann können wir auf alte Rechtsprechung zurückgreifen, die uns allen, glaube ich, ganz gut getan hat. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Rauhöft, bitte.

Sv **Uwe Rauhöft** (Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e. V.): Die Frage war, warum im neuen § 3 Nr. 34 Buchst. a EStG unterschiedliche Grenzen angesetzt werden. Der Hintergrund erschließt sich, wenn man sich einmal anschaut, wo die Regelung herkommt. Die Regelung im neu vorgesehenen § 3 Nr. 34 Buchst. a EStG ist nicht völlig neu. Sie übernimmt bisherige Festlegungen in der Richtlinie

R 19.3 Absatz 2 Nummer 5 der Lohnsteuer-richtlinien. Hier haben wir Regelungen, dass pauschale Leistungen des Arbeitgebers an Dienstleistungsunternehmen zur Beratung für alle Arbeitnehmer steuerfrei gestellt werden können. Das heißt, wir haben lediglich eine Modifikation der bisherigen Regelungen in den Lohnsteuer-richtlinien. Zwei Dinge fallen auf, die geändert wurden: Zum einen hatten wir bisher die Regelung, dass ein Dienstleistungsunternehmen seine Beratungsleistungen allen Arbeitnehmern zur Verfügung stellt. Jetzt steht dazu im Gesetzentwurf, dass einzelne Arbeitnehmer davon profitieren können. Insofern ist das einerseits eine Erweiterung. Zugleich ist es auf der anderen Seite eine Einschränkung, denn bisher hatten wir eine Beratung in allen persönlichen und sozialen Angelegenheiten. Hingegen ist im Gesetzentwurf jetzt nur eine Beratung zur Betreuung von Kindern und pflegebedürftigen Angehörigen vorgesehen. Warum jetzt diese Modifikation vorgenommen wird, erschließt sich aus dem Gesetzentwurf nicht, weil auf die Übernahme aus den Richtlinien gar nicht eingegangen wird, sondern lediglich ausgeführt wird, dass die Regelung der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie dient. Der Buchstabe b stellt hingegen eine echte Erweiterung dar. Das heißt, diese Betreuungsleistung des Arbeitgebers zur – das wurde ja sprachlich schon so genannt – Notbetreuung, die aus beruflichen Gründen zwingend kurzfristig erforderlich ist, gab es in der Form bisher nicht. Hierbei hat man eine Deckelung vorgesehen. Bei Buchstabe a hat man die Deckelung nicht vorgesehen, weil man sonst eine erhebliche Einschränkung gegenüber der jetzigen Lage hätte. Das diente dann sicherlich nicht der Förderung von Beruf und Familie, zumindest nicht der besseren Förderung. Die 600-Euro-Grenze beim Buchstaben b in dieser Erweiterung kann möglicherweise Streitfälle zur Abgrenzung vermeiden. Wenn ich keine Grenze einziehe, stellt sich bei längeren und vor allem teureren Maßnahmen die Frage, wo das „kurzfristig“ aufhört. Das könnte die ganze Sache etwas entschärfen. Einen Hinweis noch zur gesetzlichen Bestimmung: Wir haben auch darauf aufmerksam gemacht, dass man sich auch die Abgrenzung genauer anschauen sollte, wenn man schon eine Richtlinie gesetzlich kodifiziert. Diese Begriff „Dienstleistungsunternehmen“ ist unseres Erachtens etwas zu unbestimmt. Man könnte sich





vorstellen, dass die Beratungsleistungen auch von Anwälten durchgeführt werden, was im Einzelfall auch hinsichtlich der Qualität sehr zu begrüßen wäre. Ob diese zweifelsfrei erfasst sind, erschließt sich nicht zwingend aus dem Gesetzentwurf. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion der CSU/CSU ist Herr Abg. Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage richtet sich an das Institut der Wirtschaftsprüfer, an Herrn Hamannt. Es geht um § 20 UmwStG und die Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen bei Einbringung. Vielleicht könnten Sie noch einmal Ihre Meinung dazu darstellen. Sehen Sie die Gefahr, dass stille Reserven letztendlich nicht besteuert werden, wenn wir bei der gegenwärtigen Rechtslage bleiben, die auch schon Grundlage bei vorherigen Gesetzesberatungen war? Schließlich ist man dann bei dieser Regelung geblieben.

Die zweite Frage richtet sich an Herrn Prof. Dr. Köhler von Ernst & Young: Der Bundesrat schlägt eine Änderung der Konzernklauseln in § 8c KStG vor. Halten Sie die vorgeschlagene Lösung für gut?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Hamannt, bitte.

Sv **Manfred Hamannt** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank, Herr Abg. Güntzler für die Frage. Man muss vielleicht an den Zweck des UmwStG erinnern: Es will Steuerumstrukturierungen, die betriebswirtschaftlich notwendig sind, steuerlich nicht behindern. Deshalb verzichtet man, obwohl in bestimmten Fällen Realisationsstatbestände gegeben sind, auf die Besteuerung dieser Realisationsstatbestände. Hintergrund ist aber auch, dass stille Reserven, die von einem Rechtsträger auf einen anderen übergehen, bei diesem wieder ankommen und steuerverhaftet bleiben. Das ist bei der Buchwertübertragung der Fall. Über die Buchwertübertragung sprechen wir jetzt bei der vorgeschlagenen Änderung der §§ 20, 21 und 24 UmwStG. Dann ist die Frage, ob die Zuzahlung an dem Umstand etwas ändert, dass die stillen Reserven von einem Rechtsträger zum anderen vollständig übergehen. Trotz Zuzahlung ist das der Fall. Das Gefühl, was angesprochen wurde, dass, wenn Geld fließt, auch stille Reserven

aufgedeckt werden, muss der Gesetzgeber noch einmal hinterfragen. Das ist nämlich in diesem Fall nicht so. Bei der Buchwertübertragung bleiben die stillen Reserven steuerverhaftet. Deshalb vermögen wir nicht einzusehen, warum nur von der Zuzahlung der Umstand abhängig gemacht wird, die Buchwertverknüpfung weiter zuzulassen, und dies bei bestimmter Höhe der Zuzahlung versagt werden soll. Im Übrigen hat die Zuzahlung ja auch Folgen für den, der sie erhält. Seine Anschaffungskosten mindern sich um den Betrag der Zuzahlung. Wenn er später noch einmal verkauft, muss er wiederum die Differenz versteuern. Insofern sehen wir nicht, wo hier der Anlass für Änderungen im UmwStG ist. Rein steuersystematisch hat sich auch nichts geändert. Wir würden doch sehr bitten, dass der Gesetzgeber sich das Ganze noch einmal anschaut und in der Systematik des UmwStG bleibt. Dort schadet eigentlich die Zuzahlung nicht. Man darf auch nicht übersehen, warum es solche Zuzahlungen gibt. Es gibt sie oft deshalb – und zwar insbesondere im mittelständischen Bereich –, weil man Gesellschafter dazu bewegen will, einer bestimmten Umstrukturierung zuzustimmen, die sonst nicht Platz greifen kann. Man sollte dieses Instrument der Zuzahlung erhalten. Ein weiterer Punkt: Wenn man meint, die Zuzahlung sei ein Anknüpfungspunkt für die Frage, ob die Übertragung zu Buchwerten steuerneutral möglich bleiben soll, stellt sich die Frage, woran man die Zuzahlung anknüpft? An den Buchwert oder an den gemeinen Wert? Für eine Anknüpfung an den Buchwert besteht überhaupt kein Anlass, wenn hier stille Reserven realisiert werden. Denn diese ergeben sich nur, wenn ich mir den gemeinen Wert betrachte. Die Differenz zwischen Buchwert und Gemeinwert ist eben die stille Reserve. Wenn ich sage, dass ein bestimmter Anteil an den stillen Reserven aufgedeckt wird – was nicht der Fall ist, um das zu betonen –, und das der entscheidende Anknüpfungspunkt ist, dann müsste der Gesetzgeber zwingend auf dem gemeinen Wert und nicht auf den Buchwert schauen. Natürlich neigt die Verwaltung dazu, den niedrigsten Wert bei der Zuzahlung zu nehmen und das ist der Buchwert. Aber steuersystematisch hat dies überhaupt keine Berechtigung. Vielen Dank.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.  
Herr Prof. Dr. Köhler.

Sv **Prof. Dr. Stefan Köhler** (Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft): Vielen Dank für die Frage. Erlauben Sie mir eine kurze ergänzende Anmerkung: Die Zehn-Prozent-Grenze auf den Buchwert ist bei Unternehmen mit geringem Buchwert, die insbesondere historisch alt und gewachsen sind, im Verhältnis zum Gemeinwert extrem niedrig. Man kann sie außerdem nicht ausschöpfen, weil man nie weiß, wie der Buchwert nach der nächsten Betriebsprüfung aussieht. Die zehn Prozent sind einfach praxisuntauglich.

Zu Ihrer Frage: Die angestrebte Nachbesserung in § 8c KStG ist meines Erachtens zwingend erforderlich. Wir reden hier über einen konzerninternen Vorgang, der Bewegung von Anteilen. § 8c KStG soll sich gegen den sogenannten Mantelhandel richten. Das heißt, Verluste sind bei einem Steuerpflichtigen entstanden und würden bei einem anderen genutzt. Innerhalb des Konzerns kann das nicht auftreten. Im Prinzip reden wir hier einfach über die Reparatur eines Wortlautes, der das, was meines Erachtens von Anfang an richtigerweise gewollt war, nicht hergegeben hat.

Im Detail mag man hier die Formulierung noch einmal etwas nachschärfen. Im Moment sind dort nur Personenhandelsgesellschaften als qualifizierende Obereinheiten erwähnt. Meines Erachtens müssten alle Formen von Rechtsträgern hier erwähnt sein. Denn es geht immer darum, dass unter einheitlicher Leitung Anteile nur innerhalb der Gruppe bewegt werden. Welche Rechtsform der obere Rechtsträger hat, ist in dem Zusammenhang eigentlich irrelevant. Weiterhin ist die Formulierung im Moment so ausgestaltet, dass zum Teil vom Veräußerer die Rede ist. Allerdings gibt es auch andere Übertragungsformen, z. B. im Rahmen der Umwandlung, wie eben auch angesprochen. Hier sollte eine andere Formulierung gewählt werden, die ermöglicht, dass jede konzerninterne Transaktion begünstigt ist. Also dass man anstelle von „Veräußerer“ z. B. ganz neutral von „Übertragenden und Übernehmenden“ spricht.

Die Regelung ist im Moment mit einer Rückwirkung vorgesehen, da hier meines Erachtens nur ein Rechtszustand hergestellt werden soll, wie er ohnehin hätte sein sollen. Dann ist die

Rückwirkung hier meines Erachtens auch der richtige Weg.

Es ist nach wie vor vorgesehen, dass die Regelung erst bei einer Beteiligungshöhe von 100 Prozent anwendbar ist. Nun kann man sich Folgendes fragen: Bei einer begünstigenden Regelung – falls man überhaupt davon sprechen darf, da man im Konzern seine Verluste auch nutzen darf – greift sie bei 100 Prozent. Wir haben an anderer Stelle Regelungen im Grunderwerbsteuergesetz. Dort reichen bereits 95 Prozent aus, um den Tatbestand des fiktiven Erwerbs des Grundstücks aufgrund der sogenannten Anteilsvereinigung zu erzielen. Man kann sich fragen, wenn einmal 95 Prozent bereits reichen, um einen Steuertatbestand auszulösen, warum ich dann 100 Prozent brauche, um nicht unter eine schädliche Regelung zu fallen. Wäre dort nicht ein Gleichklang richtig, um womöglich später kleinste Beteiligungen aufzufangen?

Ergänzend folgender Hinweis: Wir haben ähnliche Probleme wie bei der konzerninternen Übertragung bei der sogenannten Stille-Reserven-Klausel. Diese besagt nichts anderes, als, soweit in einer Unternehmensgruppe stille Reserven vorhanden sind – das heißt, nicht nur einfach Verluste gehandelt werden, sondern tatsächlich Unternehmenswerte bezahlt werden –, im Grundsatz auch die Verluste übergehen können, weil es nicht ein Mantelhandel ist, sondern es gibt eben Verluste und Gewinne. In größeren Unternehmenseinheiten ist es allerdings häufig so, dass in den Obergesellschaften die Verluste im Rahmen der Organschaft hineinkonsolidiert werden, aber die stillen Reserven in den Töchtern verhaftet sind. Nach der gesetzlichen Regelung führt auch das zum Untergang der Verluste, weil man die einzelnen Einheiten separat betrachtet. Hier würde es dringend auch einer konsolidierten Sicht bedürfen, dass die stillen Reserven, die übergehen, und die Verluste zusammen gesehen werden, auch wenn sie in getrennten rechtlichen Einheiten vorliegen, aber zusammen übertragen werden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Es ist 14.00 Uhr. Ich bin letztes Mal kritisiert worden, dass ich es habe länger laufen lassen. Deswegen möchte ich heute pünktlich Schluss machen und wir haben auch alle noch Anschlussstermine in dieser Haushaltswoche. Ich bedanke mich ganz herzlich bei den Experten, bei den Kollegen für die



Fragen. Einige Anregungen werden wir aufnehmen.  
Alle verspreche ich nicht aufzunehmen, aber einige  
haben uns, glaube ich, nachdenklich gemacht.  
Vielen Dank. Ich wünsche Ihnen einen guten  
Heimweg und allen anderen einen guten Tag.  
Danke schön.

Sitzungsende: 14:00 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
**Vorsitzende**

# DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

## DER PRÄSIDENT

Frau  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages  
RiBFH Jürgen Brandt  
Tel. 089-9231-288  
Fax 03212-1122823 (Handy 0177-77 69 721)  
E-Mail [juerbrandt@web.de](mailto:juerbrandt@web.de)

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

Köln, den 20. November 2014

Per Mail

### **Stellungnahme**

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

**zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (BT-Drs. 18/3017) sowie zur Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/3158)**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,  
sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

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

Aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages sind Ausführungen zu folgenden Gegenständen des Gesetzgebungsverfahrens veranlasst:

- A. Begriff der Erstausbildung
- B. Lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen
- C. Neutralisierung hybrider Gestaltungen
- D. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz
- E. Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz

## **A. Begriff der Erstausbildung** (zu Art. 5 Nummer 4 - § 9 Absatz 6)

### **I. Rechtsgrundlagen und Motiv für die Neuregelung**

Der Gesetzgeber hat mit der Neufassung der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Nr. 5 EStG durch das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz<sup>1</sup> eindeutig bestimmt, dass Kosten der Erstausbildung nicht zu den Aufwendungen gehören, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder als Betriebsausgaben bei den Gewinneinkünften, sondern lediglich als Sonderausgaben nach § 10 Nr. 7 EStG abgezogen werden können.

Mit der geplanten und auch für die Gewinneinkünfte in § 4 Abs. 9 EStG-E in Bezug genommenen Neuregelung in § 9 Abs. 6 EStG-E soll ersichtlich vermieden werden, dass Steuerpflichtige mit Blick auf möglicherweise hohe Kosten der angestrebten Erstausbildung eine möglichst kurze Ausbildung in einem anderen Beruf (mit deutlich geringerem Aufwand) vorschalten, um nach deren Abschluss die Kosten der anschließenden und von vorneherein geplanten Ausbildung im Wunschberuf als Aufwand einer Zweitausbildung uneingeschränkt bei der steuerlichen Einkünfteermittlung steuermindernd geltend machen zu können.

### **II. Bewertung**

#### **1. Handlungsbedarf**

Geht man mit dem BFH-Urteil vom 5. Mai 2013 VIII R 22/12<sup>2</sup> von der Verfassungsmäßigkeit der Beschränkung des Abzugs von Erstausbildungskosten auf den Sonderausgabenabzug nach § 10 Nr. 7 EStG --in Abgrenzung zu dem zwischenzeitlich ergangenen Vorlagebeschluss des VI. Senats des BFH an das Bundesverfassungsgericht vom 17. Juli 2014 VI R 2 und 8/12 -- aus, so kann der Gesetzgeber zu Recht einen Handlungsbedarf für die Neuregelung ins Feld führen.

---

<sup>1</sup> vom 7.12.2011 (BGBl I 2011, 2592).

<sup>2</sup> BStBl II 2014, 165.

Denn im Schrifttum wird unter Hinweis auf die Rechtsprechung, die eine „erste Berufsausbildung“ i.S. der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG schon bei einer nur sechsmonatigen Ausbildung als Rettungsassistent<sup>3</sup> oder bei einer nur fünfmonatigen Ausbildungszeit als Flugbegleiterin<sup>4</sup> im Rahmen einer anererkennungsfähigen ersten Berufsausbildung bejaht, empfohlen, eine Ausbildung dieser Art vorzuschalten, wenn die „eigentlich“ angestrebte Ausbildung mit hohen Kosten verbunden ist, die nach geltendem Recht nur im Rahmen einer sogenannten Zweitausbildung steuerlich geltend zu machen sind.

## 2. Geeignetheit der Neuregelung

a) Der Vorschlag des Gesetzentwurfs, den Begriff der „ersten Berufsausbildung“ i.S. der Regelungen in den §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG mit dem Merkmal einer Mindestdauer zu verknüpfen, ist dem Grunde nach mit dem Recht des Gesetzgebers zur **Typisierung** vereinbar. Denn eine berufsrechtlich vorgeschriebene **Ausbildungsdauer** kann durchaus als äußerlich erkennbares –objektiviertes-- **Zeichen für die Notwendigkeit einer geordneten Ausbildung** zur anschließenden Berufsausübung angesehen werden. Je kürzer diese Zeit im Einzelfall bemessen ist, umso mehr kommt ihr der Charakter einer bloßen Einweisung in eine neue Tätigkeit zu, die --auf der Grundlage vorhandener Allgemein- oder nicht tätigkeitsbezogener Vorbildung-- typisierend von dem Begriff der „Berufsausbildung“ abzugrenzen ist.

b) Die **jüngere Rechtsprechung** hat allerdings unter Hinweis auf eine bislang fehlende nähere gesetzliche Beschreibung des steuerrechtlichen Begriffs der Berufsausbildung im EStG in ausschließlicher Abgrenzung zum Begriff der Allgemeinbildung „**jede ernstliche Vorbereitung auf ein Berufsziel**“ angesehen, ohne dafür eine Ausbildung im dualen System oder durch innerbetriebliche Berufsbildungsmaßnahmen zu fordern und ohne insoweit eine Mindestausbildungsdauer vorauszusetzen. Maßgeblich ist nach dieser Rechtsprechung nur, „ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen“.<sup>5</sup>

Wenn der Gesetzgeber diese (weiten) Maßstäbe für die Abgrenzung der „ersten Berufsausbildung“ von einer weiteren Berufsausbildung im Interesse der Rechtsanwendungssicherheit durch Gesetz mit dem Erfordernis einer „geordneten Ausbildung“

<sup>3</sup> BFH-Urteil vom 22.7.2003 VI R 72/02, juris.

<sup>4</sup> BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352.

<sup>5</sup> BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352 m.w.N.

und einer Mindestdauer präzisiert, ist dies Ausfluss seines politischen Gestaltungsspielraums. Dies gilt umso mehr, als die bisher von der Rechtsprechung vorgenommene Negativabgrenzung der Berufsausbildung von der Allgemeinbildung als diejenige Bildung, die „keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt“<sup>6</sup>, in einer Vielzahl von Fällen -- wie etwa bei Erwerb eines Kfz-Führerscheins-- nicht immer zweifelsfrei die Zuordnung zur rein privaten oder beruflichen Sphäre ermöglicht.

c) Im Interesse der Rechtssicherheit wie auch der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen dürfte es auch liegen, die **Mindestdauer** für die Annahme einer (ersten) Berufsausbildung iS des Einkommensteuerrechts **einheitlich** und nicht in Abhängigkeit von den jeweils individuell eingegangenen „Ausbildungsverhältnissen“ sowie deren Rechts- und Vertragsgrundlagen zu bestimmen.

Das danach dem Grunde nach zu bejahende Recht des Gesetzgebers, das Merkmal „erster Berufsausbildung“ im Einkommensteuerrecht unter Einbeziehung einer Mindestdauer der Ausbildung zu definieren, eröffnet einen **Gestaltungsspielraum**, der zB auch einen Ansatz von 12 Monaten als denkbar erscheinen ließe, aber ersichtlich bei einem Ansatz von 18 Monaten nicht als unvertretbar ausgeübt angesehen werden kann. Denn der Gesetzgeber bleibt damit in Ausübung seines Gestaltungsspielraums hinter der für viele Lehrberufe vorgesehenen Ausbildungszeit von 24- 36 Monaten zurück.

### **3. Bedeutung des Vorlageverfahrens zur Verfassungsmäßigkeit der §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG**

Schließlich ist vor dem Hintergrund der anhängigen Vorlageverfahren beim Bundesverfassungsgericht zur Verfassungsmäßigkeit der steuerlichen Abzugsbeschränkungen für die Erstausbildung<sup>7</sup> darauf hinzuweisen, dass Gegenstand dieser Verfahren nicht die Abgrenzung der Erstausbildung von weiteren Ausbildungen ist. Mithin kann über die Vorlage ungeachtet des Ausgangs der Vorlageverfahren entschieden werden, zumal die Finanzverwaltung Steuerbescheide auf der Grundlage der Neuregelung ebenso wie in Fällen unstrittiger Erstausbildungen mit Blick auf die Vorlageverfahren nach § 165 Abs. 1 Nr. 3 AO vorläufig erlassen wird.

<sup>6</sup> BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 6/12, BFHE 240, 352 m.w.N.

<sup>7</sup> U.a. BFH-Beschluss vom 17.7.2014 VI R 2/12, DB 2014, 2626 (Aktenzeichen des BVerfG 2 BvL 23/14).

## **B. Lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen**

(zu Art. 5 Nummer 9 - § 19 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1a)

### **I. Rechtsgrundlagen und Motiv des Gesetzgebers**

Mit der vorgesehenen Änderung will der Gesetzgeber in Abweichung von der Rechtsprechung des BFH<sup>8</sup> die bislang nur in R 19.5 LStR enthaltene Regelung zur Abgrenzung und zum Umfang steuerfreier Leistungen bei Betriebsveranstaltungen modifiziert in das EStG übernehmen; der Bundesrat schlägt vor, die Neuregelung rückwirkend in Kraft zu setzen.

### **II. Bewertung**

#### **1. Neuregelung zum Tatbestand der Steuerbefreiung**

Bei der Ausgestaltung der einkommensteuerlichen Folgen von Leistungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen kommt dem Gesetzgeber ein großer Gestaltungsspielraum zu. Die Bemessung der Freigrenze für solche Leistungen ist sicherlich Bestandteil dieses Spielraums; die Auffassung des Gesetzgebers, sie sei „je Arbeitnehmer“ und damit (entgegen der Auffassung der vorbezeichneten BFH-Rechtsprechung<sup>9</sup>) unter Einbeziehung des auf seinen mitbegünstigten Angehörigen entfallenden Aufwands zu bestimmen, begegnet keinen rechtlichen Bedenken. Denn die dafür in der nunmehr aufgegebenen früheren Rechtsprechung vorgetragenen Gründe,

- die Einbeziehung der Angehörigen in die Betriebsveranstaltungen diene der Verbesserung des Betriebsklimas und damit ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interessen des Arbeitgebers,
- die Übernahme der Kosten hinsichtlich der Angehörigen erfolge nur im Hinblick auf das Arbeitsverhältnis zu dem betreffenden Arbeitnehmer und sei deshalb als auf ihn indirekt bezogener zusätzlicher geldwerter Vorteil auf die Freigrenze anzurechnen,<sup>10</sup>

tragen die angestrebte Neuregelung uneingeschränkt.

---

<sup>8</sup> BFH-Urteile vom 16. 5. 2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519; vom 16. 5. 2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525).

<sup>9</sup> Vgl. BFH, Urteil vom 16. 5. 2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525.

<sup>10</sup> So BFH- Urteil vom 25. 5.1992 VI R 85/90, BStBl II 1992, 655 m.w.N.



Das Erfordernis, dass nach dieser Vorschrift steuerbegünstigte Betriebsveranstaltungen „**allen Betriebsangehörigen offenstehen**“ müssen, sollte allerdings überdacht werden.

Denn die Rechtfertigung für die Steuerbegünstigung, dass mit den betroffenen Betriebsveranstaltungen regelmäßig „**betriebsfunktionale Zielsetzungen**“ (wie Mitarbeitermotivation und generelle Förderung des Betriebsklimas) verfolgt werden, erfasst auch solche **Veranstaltungen**, die **für Arbeitnehmer in Teilbereichen eines Unternehmens** abgehalten werden. Einen Grund dafür, die --der Zahl nach auf zwei Veranstaltungen je Jahr begrenzten-- steuerbegünstigten Betriebsveranstaltungen für solche Unternehmen nicht zuzulassen, die solche Betriebsveranstaltungen aus innerbetrieblichen Gründen auf Teileinheiten beschränken möchten, ist danach schwer erkennbar.

Des Weiteren ist in hohem Maße fraglich, ob die Einbeziehung der **Gemeinkosten** in die Berechnung des jeweiligen Vorteils einbezogen werden sollte, weil sie dann zu einer unterschiedlichen Freigrenzenberechnung je nach der Art des gewählten Veranstaltungsorts (betriebliche Räume oder externe Räume) führt, obwohl die von den Arbeitnehmern äußerlich wahrnehmbare „Leistung des Arbeitgebers“ in Gestalt der unmittelbaren Zuwendungen wie die Beköstigung im Wesentlichen den selben Umfang aufweist.

Im Übrigen wäre aus Gründen der Praktikabilität für Verwaltung und Unternehmen sicherlich eine Ersetzung der Freigrenzenregelung durch eine **Freibetragsregelung vorzuziehen**, wie sie gegenwärtig in der politischen Diskussion vorgeschlagen wird.

## **2. Rückwirkung**

Eine Rückwirkung der Neuregelung ist unter Hinweis auf das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot aus den Gründen der Stellungnahme der Bundesregierung zu dem entsprechenden Vorschlag des Bundesrates abzulehnen.

## **C. Neutralisierung hybrider Gestaltungen (Nr. 9 der Stellungnahme des Bundesrates)**

### **I. Gegenstand und Motiv des Vorschlags**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, nach § 4 Absatz 5 einen neuen Absatz 5a mit folgendem Inhalt einzufügen:

"(5a) Aufwendungen sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, soweit sie **beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden** oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Die einer Betriebsausgabe zugrundeliegenden Aufwendungen sind **nur abziehbar, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.**

...""

Durch die Neuregelung in Satz 1 soll der **Abzug von Aufwendungen von einer korrespondierenden Besteuerung beim Empfänger abhängig** gemacht werden. Dies soll verhindern, dass dem Betriebsausgabenabzug auf der einen Seite eine Steuerbefreiung oder Nichtbesteuerung der Einnahmen auf der anderen Seite gegenübersteht, wie dies insbesondere im Zusammenhang mit der inkongruenten Behandlung von Finanzinstrumenten vorkommt (Abziehbarkeit von Zinsen als Betriebsausgabe, aber Freistellung der Dividenden von der Besteuerung).

Veranlasst ist der Vorschlag durch die Feststellung, dass eine solche korrespondierende Erfassung von Dividenden zwar in Deutschland (durch § 8b Absatz 1 Satz 2 KStG), nicht aber in vielen ausländischen Staaten sichergestellt ist. Diese Sicherstellung soll die Neuregelung nicht nur für hybride Unternehmensanleihen, sondern auch für hybride Unternehmensanleihen von Finanzinstituten nach Artikel 51ff. CRR (zusätzliches Kernkapital) oder für entsprechend ausgestaltete Anleihen der Versicherungen erreichen, indem sie Ausgaben nur insoweit zum Abzug zulässt, als sie in der Steuerbemessungsgrundlage erfasst werden und danach keiner sachlichen Steuerbefreiung unterliegen. Zugleich will sie durch Einbeziehung mittelbarer Empfänger eine **Umgehung** durch Zwischenschaltung von Gesellschaftern oder Gesellschaften verhindern.

Mit der Regelung in **Satz 2** soll der **zweifache Ansatz derselben Ausgabe unter Ausnutzung unterschiedlicher steuerlicher Regelungen in mehreren Staaten vermieden** werden. Ein solcher doppelter Abzug ist nämlich insbesondere in Deutschland bei Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern zu besorgen, wenn die Gesellschafter Aufwendungen im Inland als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschaft geltend machen und im Ausland dieselben

Aufwendungen als eigene Betriebsausgaben abziehen, weil die ausländische Rechtsordnung das Rechtsinstitut des Sonderbetriebsvermögens nicht kennt.

## II. Bewertung des Vorschlags

1. Das mit dem Gesetzesvorschlag verfolgte Anliegen, bei grenzüberschreitenden Sachverhalten die Nichtbesteuerung von Einkünften (sog. „weiße Einkünfte“) sowie den doppelten Abzug von Betriebsausgaben (sog. „double dip“) zu vermeiden, liegt auf der Linie der Empfehlungen der OECD im Rahmen des BEPS-Projekts und findet dem Grunde nach zu Recht allgemeine Zustimmung.

2. Gegen eine Umsetzung des Vorhabens zum gegenwärtigen Zeitpunkt wird allerdings eingewandt, die OECD habe bei der Vorstellung der Empfehlungen erkennen lassen, dass diese im Jahre 2015 noch einmal mit --noch vorzustellenden-- weiteren Maßnahmen abgeglichen werden müssten und nationale Maßnahmen eine unbeabsichtigte internationale Doppelbesteuerung vermeiden müssten.

Die vorgeschlagenen Regelungen sind allerdings so eng an den konsentierten Empfehlungen der OECD orientiert, dass die Notwendigkeit marginaler Nachjustierungen zwar denkgesetzlich nicht auszuschließen ist, aber gleichwohl Änderungen in wesentlichen Bestandteilen aus der heutigen Sicht des Gesetzgebers nicht zu erwarten sind.

3. Soweit die vorgeschlagenen Regelungen **unbestimmte Rechtsbegriffe** wie „mittelbarer Empfänger“ oder „Berücksichtigung in der Steuerbemessungsgrundlage“ enthalten, weist das Gesetz keine größere Rechtsanwendungsunsicherheit als andere Normen mit unbestimmten Rechtsbegriffen auf. Gerade wegen der Schwierigkeit, alle denkbaren Anwendungsfälle bereits bei Schaffung eines Gesetzes vorherzusehen, ist der Gesetzgeber darauf angewiesen, steuerrelevante Tatbestände auch unter Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe zu verwenden, deren **hinreichende Bestimmtheit** sich dann im Wege der Auslegung durch Steuerpflichtige, Verwaltung und Gerichte nach dem Wortsinn sowie dem Zweck der Regelung ergibt.

4. Problematisch in der Praxis könnte für den inländischen Steuerpflichtigen der Nachweis nach Satz 1 sein, ob das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des ausländischen

Empfängers auch bei diesem als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Allerdings wird man auf der Grundlage der jetzt vorgeschlagenen Regelung und der sich daraus ergebenden **Nachweisproblematik** auch mit fremden Dritten als Empfänger der Fremdkapitalüberlassung entsprechende Nachweisvereinbarungen treffen können.

5. Die Notwendigkeit entsprechender Nachweisvorsorge spricht im Übrigen dafür, die geplante Regelung **nur ex nunc** in Kraft zu setzen.

## **D. Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz (Nr. 36 der Stellungnahme des Bundesrates)**

### **I. Rechtsgrundlagen**

Der Bundesrat hält eine Prüfung der Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen – einer Beteiligung von weniger als 10 Prozent – für nötig, weil die Privilegierung der Veräußerungsgewinne als steuerfrei gegenüber der Steuerbarkeit von Streubesitzdividenden nach Maßgabe des Gesetzes zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 zu unerwünschten Gestaltungen geführt hat und eine deshalb gebotene Reform nicht erst bis zu einer –sich verzögernden-- umfassenden Novellierung der Investmentbesteuerung verschoben werden sollte.

Zu diesen für den Gesetzgeber unerwünschten Gestaltungen gehört insbesondere die Ausnutzung der Asymmetrie der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen durch die nach Neufassung des § 8b Abs. 4 KStG empfohlene Strategie, statt laufender Ausschüttungen Gewinne zu thesaurieren und zu einem späteren Zeitpunkt einen zu 95 % steuerfreien Veräußerungsgewinn zu realisieren (sog. *ballooning*), wenn die Inhaber einer Streubesitzbeteiligung entsprechenden Einfluss auf die Ausschüttungspolitik haben<sup>11</sup>. Mit Blick auf die erwartbar häufige Nutzung dieser Gestaltung ist im Schrifttum unter Hinweis auf die Protokollerklärung der Bundesregierung schon früh von einer nur begrenzten Nutzbarkeit dieser Strategie ausgegangen worden,<sup>12</sup> ohne über mögliche Gegenreaktionen des Gesetzgebers zu reflektieren.

---

<sup>11</sup> Vgl. Götz/Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404 m.w.N.

<sup>12</sup> Vgl. Götz/Wiese/Lay, GmbHR 2013, 404.

## II. Bewertung

1. Die Entscheidung für oder gegen eine Steuerfreiheit von Streubesitzdividenden wie auch von Veräußerungen aus Streubesitzbeteiligten stellt sich --wie der Deutsche Finanzgerichtstag schon in seiner Stellungnahme vom 17.11.2012 zur öffentlichen Anhörung im Zusammenhang mit dem seinerzeitigen Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und der FDP „zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 (Streubesitzdividende) -BT-Drucksache 17/1134 ausgeführt hat-- als im Wesentlichen (nur) „politische“ Entscheidung dar.

2. Sollten sich die Möglichkeiten des Gesetzgebers, Gestaltungen zur Vermeidung der Streubesitzdividendenbesteuerung durch rechtsanwendungssicherere Änderung der Regelungen zur Steuerfreiheit der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen zu verhindern, als unzureichend darstellen, stellt sich die vom Bundesrat aufgeworfene politische Frage, ob nicht auch hinsichtlich der Veräußerungsgewinne aus Streubesitzbeteiligungen die Steuerbarkeit eingeführt werden sollte.

Das Problem als missbräuchlich empfundener Gestaltungen wäre damit --rechtsanwendungssicher-- gelöst.

Dem möglichen Einwand, mit einer solchen Steuerbarkeit werde dem Ziel der Förderung der Bundesrepublik als internationaler Holdingstandort<sup>13</sup> geschadet, steht dabei gegenüber, dass die für eine „Holdingausrichtung“ prägende unternehmerische Funktion bei einer Streubesitzbeteiligung von weniger als 10 % zu verneinen ist und allein diese unternehmerische Funktion für die frühere umfassende Privilegierung des Streubesitzes in § 8b Abs. 4 EStG a.F. Grundlage war. Allerdings wird von Business Angels mit regelmäßigen Beteiligungen unter 10% in der Rechtsform von Beteiligungs-GmbHs nicht zu Unrecht darauf hingewiesen, dass eine Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen aus Start-up Beteiligungen den Finanzierungsrahmen für andere Start-ups in Höhe der Steuerzahlungen vermindern würde.

Gleichwohl wird man der Gestaltungsmöglichkeiten kaum durch normative Akte Herr werden können, wenn man die Asymmetrie der Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen nicht beseitigt. Denn ballooning und steuerliche Anerkennung

---

<sup>13</sup> vgl. BFH-Urteil vom 29. 5. 1996 I R 21/95, BStBl II 1997, 63; Müller-Gatermann, FR 1993, 381, 383. Seite 45 von 215

inkongruenter Gewinnausschüttungen als nicht unter § 42 AO fallendes Gestaltungsmittel<sup>14</sup>, das auch als Instrument gegen die Steuerpflicht für Streubesitzdividenden empfohlen wird,<sup>15</sup> lassen sich kaum in administrierbarer Weise rechtlich einschränken.

Auf dieser Grundlage wird bei fortbestehendem Interesse an einer Steuerbarkeit der Streubesitzdividenden nur die Ausdehnung der Steuerbarkeit auf die Gewinne aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen Rechtssicherheit schaffen können.

## **II. Politische Bewertung des Vorschlags**

1. Ob jenseits der rechtlichen Unbedenklichkeit politische Gründe wie die Attraktivität der Bundesrepublik Deutschland als internationaler Finanzplatz oder ökonomische Gründe wie die Auswirkung einer Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen auf die betriebliche Altersvorsorge im Zusammenhang mit Streubesitz in Pensionsvermögen in die politische Entscheidung einzubeziehen sind, hängt von politischen Bewertungen ab, die vom Deutschen Finanzgerichtstag im Rahmen seines satzungsmäßigen Auftrags nicht zu treffen sind.

2. Allerdings kommt im Zusammenhang mit der Entscheidung über das zeitliche Inkrafttreten einer entsprechenden Regelung dem Vertrauensschutz in die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne bei Dispositionen in der Vergangenheit --vor dem Hintergrund der jüngeren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Vertrauensschutz-- ein hoher Stellenwert zu.

## **E. Schließung von Lücken im Umwandlungssteuergesetz**

(Zu Nr. 55 der Stellungnahme des Bundesrates)

### **I. Rechtsgrundlagen und Motive des Vorschlags**

Mit seinem Vorschlag zur Änderung des Umwandlungssteuergesetzes (Artikel 11f) greift der Bundesrat den Auftrag des Koalitionsvertrages zwischen CDU/CSU und SPD zur Prüfung auf,

---

<sup>14</sup> Vgl. BFH-Beschluss vom 4. Mai 2012 VIII B 174/11, BFH/NV 2012, 1330 zur inkongruenten Gewinnausschüttung zur optimalen Verlustnutzung eines Mitgesellschafters.

<sup>15</sup> Schmittmann, Ubg 2104, 502.

wie verhindert werden kann, dass im Umwandlungssteuerrecht **Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig** steuerfrei gestaltet werden können.

Der Vorschlag soll sicherstellen, dass ein Vermögenstransfer im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts nur dann ohne Realisierung der in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven erfolgen kann, wenn im Zuge der Umwandlung Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder ohne Gegenleistung übertragen wird. Denn nur dann sei gewährleistet, dass das unternehmerische Engagement durch den übernehmenden Rechtsträger fortgeführt werde. Werde eine monetäre Gegenleistung für die Vermögensübertragung erbracht, müsse es beim Grundsatz der Reservenrealisation bleiben, da sich der Vorgang dann als allgemein steuerpflichtiger Umsatzakt darstelle.

In Anlehnung an die Umwandlungstatbestände der §§3 ff. und 11 ff. UmwStG sieht der Gesetzesvorschlag deshalb

- in § 20 Absatz 2 UmwStG für Einbringungsfälle mit Zuzahlung eine Buchwertfortführung oder einen Zwischenwertansatz nur dann vor, wenn die **Zuzahlung einen Betrag von 10 v. H. des Buchwertes der eingebrachten Anteile nicht überschreitet** (Die Grenze orientiert sich hierbei an Regelungen des Umwandlungsgesetzes ---§ 54 Absatz 3 des Umwandlungsgesetzes-- und der Fusionsrichtlinie --Artikel 2 Buchstabe e der Fusionsrichtlinie--),
- sieht in § 21 Absatz 1 UmwStG bei einem **qualifizierten Anteilstausch mit einer sonstigen Gegenleistung** den Ansatz der eingebrachten Anteile mit dem gemeinen Wert vor und
- geht auch in § 24 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ausdrücklich von einer Aufdeckung stiller Reserven bei **Einbringung gegen finanzielle Gegenleistung** aus, nachdem der BFH mit Urteil vom 18. 9. 2013 X R 42/10 eine solche Gegenleistung nicht als Hindernis für die Fortführung der Buchwerte angesehen hat.

## II. Bewertung des Vorschlags

Der an den Koalitionsvertrag anknüpfende Vorschlag ist aufgrund seiner konsequenten Übernahme der Grundsätze zu den §§ 3 ff UmwStG in den Bereich der Einbringungsfälle aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden und dient in jeder Hinsicht der Rechtssicherheit und der Systemgerechtigkeit bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Einbringungsfällen nach den §§

20 ff UmwStG, die durch einen Anteilstausch und finanzielle Gegenleistungen gekennzeichnet sind.

Mit freundlichen Grüßen

*Jürgen Brandt*





**Bundessteuerberaterkammer**  
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

Frau  
Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Be/Gr  
Tel.: +49 30 240087-64  
Fax: +49 30 240087-99  
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

**E-Mail: [Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de](mailto:Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de)**

20. November 2014

**Kabinettsentwurf für ein Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Zollkodexanpassungsgesetz)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir bedanken uns für die Möglichkeit, an der Anhörung zu dem oben bezeichneten Gesetzesentwurf teilnehmen zu dürfen. Vorab übersenden wir unsere schriftliche Stellungnahme.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates in Bezug auf die Änderung des Gesetzeswortlautes von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG vollumfänglich. Die vorgeschlagene Klarstellung sorgt dafür, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können.

Dringend notwendig ist auch die Umsetzung des Vorschlages des Bundesrates zur Einführung einer Bagatellgrenze in Bezug auf die Lieferung von Metallen. Durch das Kroatienanpassungsgesetz (BGBl. I 2014, S. 1266) ist das Reverse-Charge-Verfahren i. S. v. § 13b UStG auf Lieferungen von Metallen zum 1. Oktober 2014 erweitert worden. Bis zum 30. September 2014 war bei Lieferungen von Metallen der leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer. Durch die Neuregelung wird nunmehr der Käufer der Waren Schuldner der Umsatzsteuer, wenn er Unternehmer ist.

Diese Neuregelung hat in den vergangenen Monaten zu erheblichen Praxisproblemen geführt. Derzeit unterliegen alle Lieferungen von Metallen (die in Anlage 4 des UStG aufgeführt sind) an Unternehmer der Steuerschuldumkehr auch wenn diese Metalle im privaten Bereich des Unternehmers bezogen werden. Unternehmer ist dabei jeder umsatzsteuerliche Unternehmer, wie z. B. Kleinunternehmer, Wohnungsvermieter, Ebay-Verkäufer und alle anderen Unternehmer. Hinzu kommt, dass unter der derzeit gültigen Regelung auch Endprodukte wie Aluminiumfolie, Basteldraht und sonstige Metallerzeugnisse fallen, die im Einzelhandel erworben werden können.

Kauft ein Wohnungsvermieter beispielsweise Aluminiumfolie für seinen privaten Bereich ein, muss der Supermarkt die Aluminiumfolie ohne Umsatzsteuer verkaufen sowie eine Rechnung nach § 14a Abs. 5 UStG mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ ausstellen. Der Wohnungsvermieter muss die Umsatzsteuer anmelden, obwohl er im Regelfall keine Umsatzsteuer-Voranmeldung abgibt.

Darüber hinaus sollte nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer davon abgesehen werden, bereits zum jetzigen Zeitpunkt einzelne Maßnahmen des BEPS-Maßnahmenkatalogs in das deutsche Steuerrecht umzusetzen. Die OECD hat im Zuge der Vorstellung der ersten Berichte zu einzelnen Maßnahmen klar zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Vorschläge im Jahr 2015 noch einmal mit den dann vorzustellenden Vorschlägen zu den übrigen Maßnahmen abgeglichen werden und in diesem Sinne als vorläufig zu betrachten sind.

Bitte gestatten Sie es uns, aus aktuellem Anlass zu den überaus praxisrelevanten Fragestellungen des § 50i EStG vorzutragen, die gerade bei mittelständischen Familienunternehmen zu unüberwindlichen Schwierigkeiten stoßen. Die Bundessteuerberaterkammer bittet dringend darum, das vorliegende Gesetzgebungsverfahren zu nutzen, um die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Tendenzen und Unklarheiten in § 50i EStG zu beseitigen. Es drängt sich insbesondere der Eindruck auf, dass die beiden Absätze des § 50i EStG völlig unabgestimmt nebeneinander stehen.

Mit freundlichen Grüßen  
i. V.

Jörg Schwenker  
Geschäftsführer

Anlage



**Anlage**

**Stellungnahme**  
**der Bundessteuerberaterkammer**  
**zum Kabinettsentwurf für ein**  
**Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung**  
**an den Zollkodex der Union und zur**  
**Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

**Abt. Steuerrecht und  
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61  
Telefax: 030 24 00 87-99  
E-Mail: [steuerrecht@bstbk.de](mailto:steuerrecht@bstbk.de)

20. November 2014

## **1. Gesetzentwurf der Bundesregierung**

### **Artikel 1: Änderung der Abgabenordnung**

#### **Zu Nr. 5 Buchst. d) – § 139c Abs. 5a – neu – Wirtschaftsidentifikationsnummer**

Mit der Einfügung eines neuen Abs. 5a in § 139c AO soll die Wirtschaftsidentifikationsnummer um ein fünfstelliges Unterscheidungsmerkmal erweitert werden, welches fortlaufend für jede wirtschaftliche Tätigkeit, jeden Betrieb oder jede Betriebsstätte des wirtschaftlich Tätigen auf Anforderung der zuständigen Finanzbehörde vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gebildet und zugeordnet wird.

An der Konzeption und praktischen Umsetzung der Wirtschaftsidentifikationsnummer wird seit Jahren gearbeitet. Mit dem neuen Abs. 5a in § 139c AO wird ein weiteres Unterscheidungsmerkmal geschaffen. Es bleibt allerdings nach wie vor offen, wann mit der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer begonnen wird. Dabei ist klar, dass die Einführung einer solchen Nummer im Hinblick auf die zunehmende Automation der Verfahren zu Vereinfachungs- und Verbesserungsmöglichkeiten für alle am Besteuerungsverfahren Beteiligten führen muss.

Bei der Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer sollte der Berufsstand der Steuerberater frühzeitig einbezogen werden. Gegebenenfalls sollten die Prozesse in einem Pilotprojekt weiterentwickelt und geprüft werden. Dies hat sich bei anderen elektronischen Verfahren bewährt.

### **Artikel 4: Änderung des Einkommensteuergesetzes**

#### **Zu Nr. 2 – § 3c Abs. 2 EStG – Anwendung des Teilabzugsverbots im Rahmen des Halbeinkünfteverfahrens durch Erweiterung des § 3c Abs. 2 EStG-E**

Die vorgesehenen Änderungen betreffen zwei Sachverhalte. Zum einen soll gesetzlich festgeschrieben werden, dass Wertminderungen von im Betriebsvermögen gehaltenen Gesellschafterdarlehen dann dem Teilabzugsverbot unterliegen, wenn die Darlehensüberlassung nicht fremdüblich erfolgte. Hierbei handelt es sich um eine Nichtanwendungsgesetzgebung zur herrschenden Rechtsprechung des BFH, die damit begründet wird, dass diese den Wertungen des Gesetzgebers widerspräche.

Wir sehen diese Änderung als kritisch an, da sie aus systematischen Gründen nicht zwingend ist und dem Steuerpflichtigen neue Nachweispflichten auferlegt. Wie soll im Streitfall nachgewiesen werden, dass „auch ein fremder Dritter das Darlehen bei sonst gleichen Umständen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte“? Ein konkreter Nachweis wird nur in seltenen Fällen möglich sein: hier sollte ein Glaubhaftmachen genügen.

Zum anderen soll das Teilabzugsverbot zukünftig auch bei einer Überlassung von Wirtschaftsgütern zu nicht fremdüblichen Konditionen gelten, etwa innerhalb einer Betriebsaufspaltung.

Einen Grund für diese Ausdehnung der Regelung ist u. E. nicht ersichtlich. Gerade innerhalb einer Betriebsaufspaltung ist gewährleistet, dass ein entstehender Gewinn entweder auf Ebene der Betriebsgesellschaft oder auf der Ebene des Besitzunternehmens besteuert wird. Hier kann es allenfalls zu Stundungseffekten kommen.

Aus vorgenannten Gründen sehen wir die geplante Erweiterung des § 3c Abs. 2 EStG als kritisch an.

#### **Artikel 5: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes**

##### **Zu Nr. 2 Buchst. a) – § 3 Nr. 34a EStG – Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Einführung der Steuerfreiheit für soziale Beratungs- und Vermittlungsleistungen sowie der Kindernotbetreuung für Arbeitnehmer. Hierdurch wird ein wichtiger Beitrag zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie geleistet.

Vor dem Hintergrund der gesellschaftlichen Notwendigkeit weiterer Verbesserungen in diesem Bereich regen wir an, auch an anderen Stellen Gesetzesänderungen vorzunehmen. Hierbei wäre zunächst § 3 Nr. 33 EStG zu nennen. Dieser sieht die Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern vor. Nicht privilegiert sind somit Arbeitgeberleistungen für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern. Vor dem Hintergrund, dass auch schulpflichtige Kinder – insbesondere im Grundschulalter – zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf der Betreuung bedürfen, sollte die Regelung auch auf schulpflichtige Kinder ausgedehnt werden.

Weiterhin sollte in diesem Zusammenhang die Regelung zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG ausgeweitet werden. Eine Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben ist bisher nur zu zwei Dritteln und bis maximal 4.000,00 € je Kind möglich. Unter Berücksichtigung der sich stetig verbessernden Betreuungsangebote und der sich ändernden Lebensumstände wären eine vollständige Abzugsmöglichkeit oder eine Anhebung der Höchstgrenze wünschenswert.

Aus vorgenannten Gründen begrüßen wir die geplante Einführung der Steuerfreiheit für soziale Beratungs- und Vermittlungsleistungen sowie der Kindernotbetreuung für Arbeitnehmer, regen jedoch an, auch in anderen Bereichen Verbesserungen vorzunehmen.

### **Zu Nr. 3, 4 und 6 – §§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6, 12 Abs. 5 EStG – Definition einer Erstausbildung**

Erstmals werden die Anforderungen gesetzlich festgeschrieben, die erfüllt sein müssen, damit eine Erstausbildung vorliegt, in deren Anschluss die Kosten einer weiteren Ausbildung oder eines Studiums als Werbungskosten anerkannt werden können. Dies ist einerseits aus Gründen der Rechtsklarheit begrüßenswert.

In einer Zeit, in der die Ausbildung ein immer wichtiger werdender Wirtschaftsfaktor wird und andererseits die Zahl der Auszubildenden sinkt, müsste u. E. allerdings breiter diskutiert werden, ob der mit dem Gesetzentwurf verfolgte Ansatz nicht gesellschaftspolitisch verfehlt ist. Da sich laut der Begründung zum Gesetzentwurf die steuerlichen Vorteile eines Abzugs von Ausbildungskosten in den meisten Fällen ohnehin in Grenzen halten, dürften auch keine fiskalpolitischen Gründe gegen eine andere Regelung sprechen.

Aus vorgenannten Gründen regen wir eine Überdenkung der Behandlung von Ausbildungskosten an.

### **Zu Nr. 5 Buchst. b) Doppelbuchst. aa) – § 10 Abs. 3 EStG – Anhebung der Förderhöchstgrenzen bei der Basisversorgung im Alter**

Wir begrüßen die Anhebung des Abzugsvolumens für Beiträge zugunsten einer Basisversorgung im Alter von 20.000,00 € auf 24.000,00 €. Eine solche Anhebung halten wir insbesondere deswegen für geboten, da die derzeitige – und wohl auch noch weiterhin andauernde – Niedrigzinsphase es erschwert, für das Erreichen einer angemessenen Altersvorsorge ausreichende Renditen zu erzielen. Vor diesem Hintergrund ist es u. E. durchaus fraglich, ob die Anhebung tatsächlich zu verbesserten Spielräumen führt oder nicht nur eingetretene Nachteile ausgleicht.

Aus vorgenannten Gründen regen wir eine weitere Anhebung der Förderhöchstgrenze an.

### **Zu Nr. 9 – § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG – Neuregelung der Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt**

Die Begründung zu der geplanten Gesetzesänderung formuliert ausdrücklich, dass die Änderungen die neueste Rechtsprechung des BFH aushebeln und der Vermeidung von Steuerausfällen dienen sollen. Die Bundessteuerberaterkammer steht schon aus Gesichtspunkten der Steuervereinfachung, -gerechtigkeit und -systematik der Entwicklung ausgesprochen kritisch gegenüber, Gesetzesänderungen nur aus diesem Grund vorzunehmen.

Unabhängig von dieser grundlegenden Kritik, stimmt die geplante Änderung nicht mit der bisherigen Verwaltungsauffassung überein und führt hierdurch zu zahlreichen Zweifelsfragen in der Praxis.

So sieht der Gesetzentwurf vor, dass eine Betriebsveranstaltung nur dann vorliegt, wenn diese „allen“ Betriebsangehörigen offen steht. Im Gegensatz hierzu führt R 19.5 Abs. 2 Satz 4 LStR aus, dass auch dann eine Betriebsveranstaltung vorliegt, wenn alle Mitarbeiter einer Organisationseinheit hieran teilnehmen. Weiterhin sehen die Lohnsteuerrichtlinien auch weitere Fälle (Pensionärstreffen, Jubiläumsveranstaltungen) als Betriebsveranstaltungen vor.

Darüber hinaus betrachten die Lohnsteuerrichtlinien unübliche Geschenke mit einem Wert von mehr als 40,00 € (ab 2015: mehr als 60,00 €) isoliert von der Freigrenze für Betriebsveranstaltungen. Nach dem Gesetzentwurf soll diese Regelung nun abgeschafft werden. Hierdurch würde die erhöhte Freigrenze auf 150,00 € in Einzelfällen faktisch abgesenkt werden.

Die Gesetzesänderung sieht ferner vor, dass die Freigrenze für maximal zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr gilt. Die Lohnsteuerrichtlinien sehen jedoch vor, dass z. B. bei leitenden Angestellten der Besuch von mehr als zwei Veranstaltungen unschädlich ist, wenn diese der Erfüllung von beruflichen Aufgaben gelten.

Reisekosten sollen zukünftig mit in die Kosten der Betriebsveranstaltung eingerechnet werden. Nach den Lohnsteuerrichtlinien sind Kosten für die Fahrt zu der Betriebsveranstaltung jedoch bislang als Reisekosten zu behandeln. Ferner stellt sich die Frage, wie mit Reisekosten umgegangen werden soll, wenn die Betriebsveranstaltung mit Veranstaltungen mit reinem betrieblichem Charakter kombiniert wird. Hier wäre eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen.

Durch die erhebliche Ausdehnung der Bemessungsgrundlage (Einrechnung von Geschenken, weiterer Teilnehmer, Reisekosten, etc.) werden die Arbeitnehmer voraussichtlich höher belastet als vor Anhebung der Freigrenze. Dies gilt umso mehr, als nach dem Gesetzentwurf auch die Gemeinkosten berücksichtigt werden müssen. Insbesondere diese Regelung führt zu einer deutlichen finanziellen Belastung der Arbeitnehmer. Zumindest wird die Anhebung der Freigrenze neutralisiert. Dies widerspricht faktisch auch dem Zweck der Erhöhung der Freigrenze, mit dem den gestiegenen Kosten von Betriebsveranstaltungen Rechnung getragen werden sollte. Darüber hinaus sollten nur volljährige Personen und nicht Kinder berücksichtigt werden.

Hinzu kommt der erhebliche Aufwand auf Seiten der Arbeitgeber, die umzulegenden Gemeinkosten zu ermitteln. Hierdurch wird das Ziel der Steuervereinfachung verfehlt.

Die vorgeschlagenen Änderungen führen u. E. zu einer deutlichen Verschlechterung gegenüber den bisher geltenden Verwaltungsvorschriften, die auch durch die geplante Anhebung der Freigrenze nicht ausgeglichen werden. Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diese Änderungen daher ab.

Wenn eine gesetzliche Regelung für nötig gehalten wird, sollte diese näher an den bisherigen Regelungen der Lohnsteuerrichtlinien angelehnt werden. Weiterhin regen wir an, die Freigrenze über den Betrag von 150,00 € hinaus deutlich anzuheben und Gemeinkosten, ggf. pauschal, in Abzug zu bringen. Dies würde für die Praxis eine erhebliche Vereinfachung bedeuten.

### **Zu Nr. 12 – § 34c Abs. 1 EStG i. V. m. § 52 Abs. 34a EStG-E – Anrechnung ausländischer Steuern**

Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags für ausländische Steuern soll nach § 34c Abs. 1 zukünftig nicht mehr auf das Verhältnis zwischen ausländischen Einkünften und der Summe der Einkünfte abgestellt werden. Ausländische Steuern sollen stattdessen höchstens mit der durchschnittlichen tariflichen deutschen Einkommensteuer auf die ausländischen Einkünfte angerechnet werden. Die Änderung beruht auf der Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Die Änderung soll eine Benachteiligung von ausländischen gegenüber inländischen Einkünften beseitigen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt eine gesetzliche Reaktion auf die Urteile des EuGH (Rs. C-168/11) und des BFH (Az. I R 71/10) in der Rechtssache *Beker und Beker*, da durch das zwischenzeitlich veröffentlichte BMF-Schreiben vom 30. September 2013 (Az. IV B 3 - S 2293/09/10005-04 (2013/0834851)) keine Rechtssicherheit eingetreten ist und das Unionsrecht eine Behebung der unionsrechtswidrigen Gesetzeslage durch Änderung des Gesetzes erfordert.

Es bestehen allerdings Bedenken gegen das Konzept einer unterschiedlichen Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Rahmen des § 34c EStG für offene Veranlagungszeiträume (VZ) bis einschließlich VZ 2014 einerseits und für VZ ab 2015 andererseits.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, die für die für VZ ab 2015 gem. § 34c Abs. 1 EStG n. F. geltende Regelung bereits für alle offenen VZ anzuwenden. Demgemäß soll der sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens inklusive der ausländischen Einkünfte ergebende Durchschnittssteuersatz mit den ausländischen Einkünften multipliziert werden, um den Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Die Bundessteuerberaterkammer hält das Abstellen auf den Durchschnittssteuersatz (wie ab VZ 2015 vorgesehen) für die richtige und unionsrechtlich gebotene Variante.

Zwar stand in dem Verfahren in der Rechtssache *Beker und Beker* die Anrechnung ausländischer Steuern bei natürlichen Personen und in diesem Zusammenhang nur die „Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen als Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände“ im Streit. Allerdings hat der EuGH in Rdnr. 35 des Urteils *Beker und Beker* (a. a. O.) – unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung – ausgeführt, dass gesetzliche Maßnahmen unionsrechtswidrig sind, die Steuerpflichtige von Investitionen in anderen Staaten abhalten können.



In gleicher Weise benachteiligend wie die Nichtberücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und anderen persönlichen Umständen wirkt sich auch die Nichtberücksichtigung anderer Abzugspositionen, namentlich eines Verlustvortrags oder -rücktrags aus. Dies wird durch die Neufassung des § 34c Abs. 1 EStG künftig (ab VZ 2015) zutreffend berücksichtigt. Für den laufenden VZ 2014 und die noch offenen Veranlagungsfälle früherer Jahre sollte dies ebenso geregelt werden.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Vereinheitlichung dergestalt herbeizuführen, dass sowohl für alle noch nicht bestandskräftigen Fälle der Vergangenheit als auch für die Zukunft auf den Durchschnittssteuersatz abgestellt wird. Für die Vergangenheit ist darüber hinaus sicherzustellen, dass die Anwendung des Durchschnittssteuersatzes nicht im Einzelfall ausnahmsweise zu einer unzulässigen rückwirkende Verschlechterung für den Steuerpflichtigen führt.

## **Artikel 6 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes**

### **Zu Nr. 3 Buchst. c) – § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG – Anrechnung ausländischer Steuern bei Körperschaften**

Vorgesehen ist, § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG so zu fassen, dass die sich bei der Veranlagung ergebende deutsche Körperschaftsteuer auf das zu versteuernde Einkommen im Verhältnis der ausländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte aufgeteilt wird. Damit kommt es zu einer „Abkopplung“ des § 26 KStG von § 34c EStG.

Die Begründung des Regierungsentwurfs (a. a. O., S. 65) rechtfertigt die „Abkopplung“ und die ausdrückliche Übernahme der bisherigen Regelung des § 34c Abs. 1 EStG damit, dass Körperschaftsteuersubjekte über keine Privatsphäre verfügen (ähnlich auch schon das BMF-Schreiben vom 30. September 2013, a. a. O., dahingehend dass Körperschaften „mangels Kosten der persönlichen Lebensführung sowie der personen- und familienbezogenen Umstände keine persönlichen Abzugsbeträge im Sinne dieser Entscheidung [*Rs. Beker und Beker*] haben können“).

Das genannte Urteil des EuGH ist aber gleichermaßen für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften relevant. Soweit die Körperschaft abziehbare Spenden oder – in der Praxis vermutlich noch wichtiger – inländische Verlustvorträge hat, ergeben sich durch deren Nichtberücksichtigung beim Bezug ausländischer Einkünfte – ebenso wie bei natürlichen Personen – rein rechnerisch völlig vergleichbare Nachteile, die Steuerpflichtige von Investitionen in anderen Staaten abhalten können.

Daher regt die Bundessteuerberaterkammer an, auch im Körperschaftsteuerrecht auf den Durchschnittssteuersatz abzustellen und – wie bisher – in § 26 KStG auf die Regelung in § 34c Abs. 1 EStG zu verweisen.

## Artikel 9 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes

### Zu Nr. 3 – § 13b Abs. 10 UStG – Verordnungsermächtigung zur Erweiterung des Anwendungsbereiches der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

#### Hintergrund:

Der Rat der Europäischen Union hat am 22. Juli 2013 die *Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem* in Bezug auf einen Schnellreaktionsmechanismus bei Mehrwertsteuerbetrug verabschiedet. Der Schnellreaktionsmechanismus soll den Mitgliedstaaten ermöglichen, schneller und wirksamer auf Mehrwertsteuerbetrug zu reagieren. So können die Mitgliedstaaten binnen eines Monats die sog. „Reverse-Charge-Regelung“ anwenden. Mit dem Schnellreaktionsmechanismus müssen die Mitgliedstaaten nicht länger auf den Abschluss des förmlichen Verfahrens warten, bevor sie spezielle Betrugsbekämpfungsmaßnahmen anwenden. Stattdessen wird ihnen in einem wesentlich zügigeren Verfahren binnen eines Monats genehmigt, von den Mehrwertsteuervorschriften der EU abzuweichen.

Damit auch Deutschland in der Lage ist, den Schnellreaktionsmechanismus ohne große zeitliche Verzögerung (z. B. erst im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens) einzusetzen, ist die in § 13b Abs. 10 UStG-E geplante Verordnungsermächtigung notwendig. Diese Verordnungsermächtigung setzt ein Vorhaben aus dem Koalitionsvertrag – den Schnellreaktionsmechanismus gezielt einzusetzen – um. Im Rahmen einer Verordnung kann das BMF mit Zustimmung des Bundesrates schneller einen neuen Tatbestand in § 13b UStG einfügen. Es ist nachvollziehbar, dass man für die Wirksamkeit des Schnellreaktionsmechanismus eine Verordnungsermächtigung in Betracht zieht.

Die auf Grundlage des Schnellreaktionsmechanismus erlassenen Eilmaßnahmen sind auf neun Monate begrenzt. Positiv ist, dass die Bundesregierung entsprechend des Gesetzeswortlautes, nach dem Einsatz des Schnellreaktionsmechanismus, eine längerfristige Anwendung dieser neuen Reverse-Charge-Regelung vorsieht. Nach Genehmigung des neuen Verfahrens soll ein Antrag nach Art. 395 MwStSystRL bei der EU abgegeben werden, um das Reverse-Charge-Verfahren für mindestens zwei Jahre anwenden zu können. Dies begrüßen wir, denn eine Einführung für lediglich neun Monate wäre kaum praktikabel. Dieser Umstellungsaufwand ist den Unternehmen nicht zuzumuten.

Wir unterstützen das Ziel der Bekämpfung und Eindämmung des Umsatzsteuerbetrugs ausdrücklich. Dennoch wollen wir Ihnen aufzeigen, dass eine schnelle Einführung eines neuen Reverse-Charge-Verfahrens per Verordnung aufgrund der Erfahrungen in der Vergangenheit für die Unternehmen nicht umsetzbar ist.

Uns ist bekannt, dass sich in der Vergangenheit gezeigt hat, dass die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens bei der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs eine sehr effektive Maßnahme ist. Leider geht die Minderung der damit verbundenen Betrugsanfälligkeit mit immer komplexer werdenden Compliance-Anforderungen einher. Zusätzlich entwickelt sich die Materie immer mehr zu einem „Katz und Maus Spiel“.

Wir haben den Eindruck gewonnen, dass sich Betrüger neue Betrugfelder suchen, wenn beispielsweise Karussellgeschäfte mit Mobilfunkgeräten nicht mehr durchführbar sind, werden neue Warenkategorien wie z. B. Spielekonsolen ausgewählt. In der Folge würde der Gesetzgeber wieder einen neuen Tatbestand zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens erlassen.

Die erhebliche Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens ist ein großes Problem für die Unternehmer in Deutschland. Die Umsatzsteuer wird dadurch leider immer unübersichtlicher und unsystematischer und führt für Unternehmen und Steuerberater in der Praxis zu vermehrten Abgrenzungsfragen. Die Probleme entstehen in der Praxis durch die folgenden Gegebenheiten:

- Umstellung auf das Reverse-Charge-Verfahren bei bestimmten Lieferungen oder Leistungen unterjährig ohne ausreichende Vorlaufzeit,
- Abgrenzungsprobleme, die dadurch entstehen, dass BMF-Schreiben erst kurz vor Inkrafttreten der Regelung veröffentlicht werden,
- Abgrenzungsprobleme, die dadurch entstehen, dass man keine verbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke erhalten kann,
- Probleme, die dadurch entstehen, dass Leistender und Leistungsempfänger unterschiedliche Auffassungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung haben.

Für Unternehmen und Steuerberater entsteht vor Inkrafttreten der Neuregelungen regelmäßig ein erhöhter Arbeits- und Beratungsaufwand. Unternehmen müssen die automatisierten Prozesse im Rahmen der Rechnungstellung und des Reportings anpassen.

Neben der Implementierung von zusätzlichen Steuer-Codes im IT-System ändert sich auch die Rechnungstellung. Der Steuersatz und die deutsche Umsatzsteuer sind bei den betroffenen Lieferungen nicht mehr in der Rechnung auszuweisen, ansonsten schuldet der Lieferer die Umsatzsteuer wegen eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und der Empfänger hat aus dieser Rechnung keinen Vorsteuerabzug. Ferner hat die Rechnung einen Hinweis zu enthalten, wonach der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. Darüber hinaus sind Vorkehrungen im Rahmen der Kommunikation mit den Kunden zu treffen. Nicht jedem Unternehmen sind diese Neuregelungen und deren Konsequenzen bekannt.

Durch die geplante Verordnungsermächtigung zur Erweiterung des Anwendungsbereiches des Reverse-Charge-Verfahrens spitzt sich dieses Problem zu.

Bei der Anwendung des Schnellreaktionsmechanismus geht es – wie der Name schon sagt – um eine möglichst schnelle Einführung eines Tatbestands für das Reverse-Charge-Verfahren.

Die Vergangenheit hat gezeigt, dass Unternehmen und Steuerberater bei der Einführung eines neuen Reverse-Charge-Verfahrens mindestens sechs Monate Vorlaufzeit benötigen. Das bedeutet, dass sechs Monate vor Inkrafttreten der Neuregelung das Anwendungsschreiben des BMF veröffentlicht sein sollte, in dem bereits die größten Abgrenzungsprobleme geklärt sind.

In der Vergangenheit wurden die akuten Probleme bei der Umstellung auf das Reverse-Charge-Verfahren für bestimmte Leistungen dadurch beseitigt, dass das BMF Nichtbeanstandungsregelungen erlassen hat. Auch aktuell haben Kammern und Verbände bei der Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Lieferungen von Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen eine Nichtbeanstandungsregel gefordert, da eine Umstellung zum 1. Oktober 2014 (innerhalb von drei Monaten in der Ferienzeit) schlichtweg unmöglich ist.

Wir gehen davon aus, dass nach dem potentiellen Inkrafttreten der Verordnungsermächtigung eine Vorlaufzeit von sechs Monaten durch das BMF aus verschiedenen Erwägungen nicht zu bewerkstelligen ist. Wir bitten aus diesem Grund die Einführung einer Verordnungsermächtigung gründlich zu überdenken, da die Praxis nicht in der Lage ist, die Prozesse kurzfristig umzustellen. Dies haben die Erfahrungen in der Vergangenheit deutlich gezeigt.

## **2. Zur Stellungnahme des Bundesrates**

### **Zu Ziffer 7 – § 385 Abs. 3 – neu – Geltung von Verfahrensvorschriften im Strafverfahren, Vorlage von Unterlagen auf Datenträgern durch Dritte**

Der Bundesrat schlägt vor, § 385 AO um einen Absatz 3 dahingehend zu erweitern, dass die Finanzbehörde oder die Staatsanwaltschaft verlangen kann, dass digital gespeicherte Daten i. S. d. § 147 Abs. 1 AO, die als Beweismittel in einem Steuerstrafverfahren in Betracht kommen, in maschinell auswertbarer Form angefordert werden können.

Erfasst werden sollen Unterlagen bei Dritten, die gem. § 147 AO mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems elektronisch erstellt wurden. Der Bundesrat sieht darin keinen Mehraufwand für die Wirtschaft, da die Daten ohnehin in einem Datenverarbeitungssystem erfasst und verarbeitet werden und für die Außenprüfung zur Verfügung zu stellen sind.

Die Bundessteuerberaterkammer sieht es nicht als erforderlich an, eine Sondervorschrift für das Steuerstrafverfahren zur Sicherung von beweiserheblichen Daten zu schaffen. Die in der Strafprozessordnung vorgesehenen Vorschriften zur Sicherung von beweiserheblichen Gegenständen sind auch im Steuerstrafverfahren anwendbar (§ 369 Abs. 2 AO) und ausreichend.

### **Zu Ziffer 9 – § 4 Abs. 5a – neu – EStG – Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei hybriden Steuergestaltungen**

Um die Effekte hybrider Steuergestaltungen zu neutralisieren, soll ein neuer § 4 Abs. 5a EStG festlegen, dass Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn sie beim Empfänger nicht als Einnahmen berücksichtigt werden oder steuerfrei sind. Außerdem sollen nur solche Aufwendungen abziehbar sein, die nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern. Mit dem vorliegenden Vorschlag sollen Empfehlungen der OECD umgesetzt werden, die im Rahmen des BEPS-Projekts mit dem Ziel erarbeitet worden sind, die Nichtbesteuerung von Einkünften (sog. „weiße Einkünfte“) und den doppelten Abzug von Betriebsausgaben (sog. „double dip“) zu verhindern.

Die Bundessteuerberaterkammer hat als Organ der Rechtspflege keinerlei Interesse daran, Steuerstrukturen zu unterstützen, die zu ungerechtfertigten Steuervorteilen führen.

Die Bundessteuerberaterkammer schlägt jedoch vor, zum derzeitigen Zeitpunkt von einer punktuellen Umsetzung einzelner Maßnahmen aus dem BEPS-Paket abzusehen. Die OECD hat im Zuge der Vorstellung der ersten Berichte zu einzelnen Maßnahmen klar zum Ausdruck gebracht, dass sämtliche Vorschläge im Jahr 2015 noch einmal mit den dann vorzustellenden Vorschlägen zu den übrigen Maßnahmen abgeglichen werden und in diesem Sinne als vorläufig zu betrachten sind. Sie hat auch betont, dass die Umsetzung einzelner Maßnahmen in nationales Recht nicht zu unbeabsichtigter internationaler Doppelbesteuerung führen darf.

Wenn eine entsprechende Vorschrift zukünftig eingeführt wird, müsste sie u. E. aber deutlich zielgenauer formuliert werden. Auch dürfen den Unternehmen, die eindeutig betrieblich veranlassten Aufwendungen im Sinne des objektiven Nettoprinzips als Betriebsausgaben geltend machen, keine unüberwindbaren Hürden errichtet werden. So ist nicht erkennbar, wie ein Unternehmen bei den in Satz 1 gegenständlichen Zinsaufwendungen die steuerliche Behandlung beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nachweisen können soll, wenn der Empfänger ein fremder Dritter ist. Es ist nicht üblich, dass ein Darlehensgeber seinem Darlehensnehmer ins Einzelne gehende Angaben zu seinen steuerlichen Verhältnissen macht. Hiervon abgesehen bedeutet die fehlende Besteuerung von Einnahmen beim Empfänger keineswegs zwingend, dass diese Einnahmen letztlich völlig steuerfrei bleiben; so können sie bei einem Gesellschafter beispielsweise in eine Hinzurechnungsbesteuerung einbezogen werden.

Die dem Satz 2 des Vorschlags zugrundeliegende Annahme (vgl. Gesetzesbegründung zu Satz 2), dass der „doppelte Abzug einer Ausgabe ... jeglicher Steuersystematik [widerspricht] und ... nicht gewollt [ist]“, trifft in dieser Form nicht zu. Der dieser Annahme entsprechende Vorschlag bedarf daher einer grundlegenden Überarbeitung, um unbeabsichtigte internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Sofern zwei Staaten auf das nämliche Steuersubstrat zugreifen (wie dies beispielsweise auch Deutschland bei nicht freigestellten ausländischen Betriebsstätten tut), müssen die zugehörigen Aufwendungen selbstverständlich auch in zwei Staaten abziehbar sein. Dies erkennt auch der OECD-Bericht zu Maßnahme 2 ausdrücklich an.

Mit Blick auf die Schaffung einer ähnlichen Vorschrift im Zuge der Umsetzung des BEPS-Projektes in einem künftigen Gesetzgebungsverfahren regt die Bundessteuerberaterkammer bereits jetzt an, eine solche Vorschrift nur mit Wirkung für die Zukunft in Kraft zu setzen, also für nach dem Inkrafttreten des Gesetzes beginnende Wirtschaftsjahre und nicht bereits für bei Inkrafttreten des Gesetzes laufende Wirtschaftsjahre. Es ist für betroffene Unternehmen nahezu unmöglich und unzumutbar, für beim Inkrafttreten des Gesetzes bereits abgeschlossene Geschäftsvorfälle entsprechende Nachweise zu erbringen.

### **Zu Ziffern 11 und 12 – § 8 Abs. 1 Satz 2 – neu – und Abs. 2 EStG – Behandlung von Gutscheinen u. ä. als Geldleistungen; Bewertung von Sachbezügen nach dem Verbraucherpreis**

Vorteile, die nicht in Geld bestehen, aber auf einen Geldbetrag lauten, sowie zweckgebundene Geldzuwendungen sollen nach dem Vorschlag des Bundesrates auch den Einnahmen in Geld zugeordnet werden. Mit dieser Änderung wird die Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung verhindert, nach der auch Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten oder Geldleistungen mit Verwendungsaufgabe unter die Freigrenze von 44,00 € im Kalendermonat des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG für Sachbezüge fallen.

Die Bundessteuerberaterkammer lehnt diesen Vorschlag ab, da er in vielen Fällen faktisch eine Steuererhöhung für Arbeitnehmer bedeutet.

Der weitere Vorschlag sieht vor, das aufgrund der BFH-Rechtsprechung derzeit bestehende Wahlrecht für eine Bewertung von Sachbezügen entweder nach § 8 Abs. 2 oder nach § 8 Abs. 3 EStG zu beseitigen. Es wird ein neuer einheitlicher Bewertungsmaßstab für Sachbezüge, der sog. „Verbraucherpreis“, festgelegt.

Es stellt sich die Frage, wie der regelmäßige Preis zum Zeitpunkt des Zuflusses (am Ort der Leistungserbringung) Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung noch durch den Arbeitgeber nachgewiesen werden soll? Außerdem bürdet diese Regelung Arbeitgebern einen erhöhten Verwaltungsaufwand auf. Aus diesem Grund lehnen wir diesen Vorschlag ab.

#### **Zu Ziffer 15 – § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG – Neuregelung der Besteuerung von geldwerten Vorteilen, die ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen gewährt**

Der Bundesrat schlägt vor, im Gesetz eine Konkretisierung des Arbeitslohnbegriffs vorzunehmen. Dieses Anliegen begrüßt die Bundessteuerberaterkammer im Grundsatz, da damit in der Praxis vielfach bestehende Unsicherheiten beseitigt werden könnten.

Der vorliegende Vorschlag hat jedoch allein den Hintergrund, die jüngere BFH-Rechtsprechung im Hinblick auf Zuwendungen im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen zu konterkarieren. Dies lehnt die Bundessteuerberaterkammer ab. Insbesondere erscheint die vorgesehene Rückwirkung aus verfassungsrechtlicher Sicht problematisch. Dieser Vorschlag sollte daher keinesfalls umgesetzt werden.

#### **Zu Ziffer 20 – § 3 Nr. 33 und 34a, § 41 Abs. 1 und § 41 b Abs. 1 EStG – Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf**

Der Bundesrat schlägt vor, die Vereinbarkeit von Beruf und Familie durch die steuerliche Förderung zu verbessern. Hierzu sollen künftig auch Zahlungen für die Betreuung von schulpflichtigen Kindern begünstigt werden. Gleichzeitig soll die Steuerfreiheit auf die bisherigen Beträge begrenzt werden, die bisher als Sonderausgaben nach § 10 EStG abziehbar sind.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt den Vorschlag grundsätzlich, die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu verbessern. Allerdings erscheint die vorgeschlagene Lösung als nicht geeignet.

Die Bundessteuerberaterkammer spricht sich dafür aus, die bisherigen Regelungen der Steuerfreiheit auch auf schulpflichtige Kinder, ohne Begrenzung der Höhe nach, auszuweiten. Weiterhin sollten die Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Sonderausgaben deutlich ausgeweitet werden.

### **Zu Ziffer 37 – § 8c KStG – Neuregelung des schädlichen Beteiligungserwerbs bei konzerninternen Umstrukturierungen**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, den Gesetzeswortlaut von § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG zu ändern. Um die Intention des Gesetzgebers besser umzusetzen und eine dieser widersprechenden Auslegung des Gesetzeswortlauts abzustellen, wird folgende Klarstellung vorgeschlagen. Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt dann nicht vor, wenn an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber oder an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer oder an dem übertragenden und dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe Personenhandelsgesellschaft zu jeweils 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist. Die Änderung soll bereits rückwirkend auf Beteiligungserwerbe nach dem 31. Dezember 2009 anzuwenden sein.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt diesen Vorschlag vollumfänglich. Die vorgeschlagene Klarstellung sorgt dafür, dass konzerninterne Umstrukturierungen, in denen die Beteiligungsverhältnisse sich faktisch nicht ändern, ohne steuerliche Nachteile vollzogen werden können. Um in der Konzernklausel nicht auch nach der Neufassung noch unbeabsichtigten Einschränkungen vorzunehmen, bitten wir jedoch um Prüfung, ob statt des Verweises auf „Personenhandelsgesellschaften“ nicht besser auf „Personengesellschaften“ i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bzw. § 15 Abs. 3 EStG verwiesen werden sollte. Damit würde sichergestellt, dass auch gewerbliche Gesellschaften bürgerlichen Rechts oder ausländische Personengesellschaften von der Norm erfasst werden.

### **Zu Ziffer 41 – § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG – Aufnahme einer Bagatellgrenze bezüglich des Reverse-Charge-Verfahrens für edle und unedle Metalle**

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt den Vorschlag des Bundesrates in Bezug auf die Einführung einer Bagatellgrenze aus folgenden Gründen ausdrücklich.

#### **Bagatellgrenze dringend notwendig**

Nach Anwendung des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung des Kroatienanpassungsgesetzes führt die Lieferung von Waren, die aus Metallen bestehen und die auch im Bereich des Einzelhandels geführt werden, zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Folgende Warengruppen sind u. a. betroffen (Metallklebebänder, Aluminiumfolie, Basteldraht, Eisendrahtschwamm zum Putzen etc.).

Diese Rechtsfolge tritt ein, wenn diese Metalle von einem Unternehmer bezogen werden. Es ist unerheblich, ob diese Waren für den privaten oder den unternehmerischen Bereich bezogen werden. Unternehmer ist dabei jeder umsatzsteuerliche Unternehmer wie z. B. Kleinunternehmer, Wohnungsvermieter, Ebay-Verkäufer, ehrenamtlich Tätiger, Aufsichtsratsmitglieder und alle anderen Unternehmer.

Die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bedeutet, dass anstelle des leistenden Unternehmers der Wareneinkäufer die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss. Der leistende Unternehmer hat eine Nettoabrechnung ohne gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer auszustellen.



**Beispiel:** Kauft ein Wohnungsvermieter Aluminiumfolie für seinen privaten Bereich ein, muss der Supermarkt die Aluminiumfolie ohne Umsatzsteuer verkaufen sowie eine Rechnung nach § 14a Abs. 5 UStG mit dem Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ ausstellen. Der Wohnungsvermieter muss die Umsatzsteuer anmelden und ist – wegen des Bezugs für seine privaten Zwecke – vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Waren, die aus Metallen bestehen und auch im Bereich des Einzelhandels geführt werden, sollten nicht unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen. Die Unternehmereigenschaft müsste während des Kassiervorgangs überprüft werden. Bargeschäfte sind aufgrund der derzeitigen Regelung in der Praxis steuerlich nicht korrekt umsetzbar, somit ist das Gesetz in dieser Form nicht vollziehbar.

Um diese Fälle aus dem Anwendungsbereich dieser Regelung herauszunehmen, sollte dringend eine Bagatellgrenze eingeführt werden. Eine solche gesetzliche Bagatellgrenze ist nicht neu und ist bereits bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen – die ebenfalls unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen – gesetzlich in § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG verankert.

Bitte beachten Sie, dass die Nichtbeanstandungsregelung der Finanzverwaltung, welche die Nichtanwendung dieser Neuregelung zulässt, zum 31. Dezember 2014 ausläuft.

Gern möchten wir folgende Maßnahmen vorschlagen, die neben der Bagatellgrenze helfen könnten, das Gesetz zielgenau nur auf die Betrugsfälle abzugrenzen und die Masse der Unternehmer aus dem Anwendungsbereich herauszunehmen.

#### **Reduzierung des Anwendungsbereiches nur auf Wiederverkäufer i. S. d. § 3g UStG**

Derzeit greift die Umkehr der Steuerschuldnerschaft immer dann, wenn Metalle der Anlage 4 an Unternehmer geliefert werden. Die Reverse-Charge-Regelung für Metalllieferungen sollte nicht für Lieferungen an alle Unternehmer gelten, sondern auf Lieferungen an Wiederverkäufer von Metallen i. S. v. § 3g UStG beschränkt werden.

Eine Identifizierung der Wiederverkäufer, z. B. durch ein Bescheinigungsverfahren analog zu § 13b Abs. 5 UStG (Reverse-Charge für Bauleistungen), wäre erforderlich. Ein solches Verfahren würde die Handhabbarkeit des Reverse-Charge-Verfahrens für Metalllieferungen in der Praxis verbessern und sowohl den betroffenen als auch den nicht betroffenen Unternehmern Rechtssicherheit verschaffen.

#### **Herausnahme von Endprodukten aus dem Anwendungsbereich**

Die Neuregelung basiert auf Art. 199a Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL. Hiernach ist Deutschland ermächtigt das Reverse-Charge-Verfahren auf die Lieferung von Rohmetallen und Metallhalberzeugnissen (Definition: be- oder verarbeitete Stoffe, deren Produktionsprozess noch nicht beendet ist) anzuwenden. Derzeit fallen jedoch alle in Anlage 4 aufgeführten Metalle unter die Neuregelung.

Dies betrifft auch Gegenstände, die für den Endverbrauch bestimmt sind (Aluminiumfolie). Die Anwendung ist nicht von der Ermächtigung in der MwStSystRL gedeckt und wirkt daher überschießend. Der Anwendungsbereich sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass metallische Endprodukte nicht unter die Umkehr der Steuerschuldnerschaft fallen.

#### **Zu Ziffer 44 – § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG – Schaffung einer zentralen Stelle für Kapitalertragsteuerentlastungen**

Durch die Regelung in § 5 Abs. 1 Nr. 39 FVG i. V. m. § 32 Abs. 5 KStG ist für Anträge von EU-/EWR-Körperschaften das BZSt für die Entlastung von Kapitalertragsteuer bei Streubesitzdividenden zuständig geworden. Nach wie vor ungeklärt ist die Zuständigkeit für Anträge, die nicht unter die Vorschrift des § 32 Abs. 5 KStG fallen, vor allem von Körperschaften, die in Drittstaaten ansässig sind. Der Bundesrat hat vorgeschlagen, dass das BZSt unabhängig von der Anspruchsgrundlage für die Entlastung von Kapitalertragsteuer zuständig ist, wenn bestimmte Voraussetzungen kumulativ vorliegen.

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Schaffung einer zentralen Zuständigkeit des BZSt für unionsrechtlich begründete Anträge ausländischer Körperschaftsteuersubjekte auf Erstattung von abgeltend erhobenen Kapitalertragsteuern auf Dividenden i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die derzeitige gespaltene Zuständigkeit des BZSt für Teilerstattungen nach DBA und der Finanzämter für weitergehende Erstattungen aufgrund des Unionsrechts ist für die Praxis schwer handhabbar. Auch sind die örtlichen Zuständigkeiten der Finanzämter bei Beteiligungsbesitz und Dividendenbezug von mehreren Gesellschaften nicht rechtssicher ermittelbar.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, die vorgesehene Regelung auch auf Bezüge i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erstrecken. Auch bei solchen Bezügen kommen unionsrechtlich begründete Ansprüche ausländischer Körperschaftsteuerpflichtiger in Betracht, soweit entsprechende Bezüge im Inlandsfall unter die Beteiligungsbetragsbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG fallen würden.

#### **Zu Ziffer 45 – § 4 Abs. 2 InvStG – Anrechnung ausländischer Steuern**

Durch die Neuregelung soll die Anrechnung ausländischer Steuern den Neuregelungen in § 34c Abs. 1 EStG und § 26 Abs. 1 KStG i. d. F. des Regierungsentwurfs des Zollkodexanpassungsgesetzes angepasst werden. Die Bundessteuerberaterkammer ist der Auffassung, dass die Abkoppelung der für das Körperschaftsteuerrecht geltenden Methode zur Anrechnung ausländischer Steuern von derjenigen, die aufgrund der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Beker und Beker*, Rs. C-168/11, im Einkommensteuergesetz eingeführt werden soll, nicht gerechtfertigt ist.

**Zu Ziffer 49 – Artikel 11c – § 23 Abs. 13 GrEStG – Mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand i. S. d. GrEStG – Rückwirkende Anwendung**

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, dass Grunderwerbsteuergesetz im Hinblick auf mittelbare Änderungen im Gesellschafterbestand zu ändern. Die Bundessteuerberaterkammer kritisiert die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes im Hinblick auf die zeitliche Anwendung ausdrücklich. Im Gesetzentwurf heißt es:

Dem § 23 wird der folgende Abs. 13 angefügt:

„(13) § 1 Abs. 2a in der am ... [einsetzen: Datum des Tages nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2001 verwirklicht werden.“

Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 24. April 2013, Az. II R 17/10 (BStBl. II 2013, S. 833), enthält das Grunderwerbsteuergesetz keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich des für die Tatbestandserfüllung notwendigen Umfangs einer mittelbaren Änderung der Beteiligungsverhältnisse i. S. v. § 1 Abs. 2a Satz 1 GrEStG.

Diese für die mittelbare Änderung der Beteiligungsverhältnisse erachtete Regelungslücke kann nach der Ansicht des Gerichts mit einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geschlossen werden. Kapital- und Personengesellschaften seien hierbei gleichermaßen als transparent zu betrachten.

Entgegen der Auffassung des BFH wird die Vorschrift des § 1 Abs. 2a GrEStG überschrieben. Mit der Präzisierung der Vorschrift versucht der Bundesrat – ausweislich der Begründung – in Übereinstimmung mit dem ursprünglichen Willen des Gesetzgebers, im Rahmen des § 1 Abs. 2a GrEStG sowohl mittelbare Anteilsübertragungen der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen als auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise abzuschaffen.

Dem Vorschlag zufolge handelt es sich bei der Änderung lediglich um eine klarstellende Ergänzung entsprechend der geltenden Verwaltungsauffassung mit der der mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ursprünglich beabsichtigte Rechtszustand wieder hergestellt werden soll.

Ein rückwirkendes Inkrafttreten ist nach unserer Auffassung jedoch nicht gerechtfertigt.

Wir möchten an dieser Stelle auf das kürzlich ergangene BVerfG-Urteil zur Änderung des § 43 Abs. 18 KAGG hinweisen (vgl. BVerfG, Urteil vom 17. Dezember 2013, Az. 1 BvL 5/08, BGBl. I 2014, S. 25). Auf dieses Urteil ist in der Gesetzesbegründung nicht eingegangen worden. Vorliegend soll trotz höchstrichterlich geklärter Rechtslage eine rückwirkende Neuregelung, die sich gegen die vom BFH gewählte Auslegung richtet, in Kraft treten.

In dem vorgenannten BVerfG-Urteil wurde explizit festgestellt, dass eine rückwirkende Klärung der Rechtslage durch den Gesetzgeber in jedem Fall als konstitutiv rückwirkende Regelung anzusehen ist, wenn der Gesetzgeber damit nachträglich eine höchstrichterlich geklärte Auslegung per Gesetz überschreibt.

Wir gehen davon aus, dass der Gesetzgeber die Ausführungen des BVerfG nicht in ausreichendem Maße in seine Überlegungen einbezogen hat. Denn bei der geplanten Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG handelt es sich keinesfalls um eine bloße „Klarstellung“ bzw. „Präzisierung“, sondern um eine Neuregelung. Die vom Gesetzgeber geplante rückwirkende Anwendung der gesetzlichen Neuregelung würde damit eine verfassungsrechtlich unzulässige „echte“ Rückwirkung darstellen.

Wir bitten das rückwirkende Inkrafttreten vor diesem Hintergrund gründlich zu überdenken.

### **Zu Ziffer 53 – Artikel 11d – neu – Änderung des Bewertungsgesetzes – §§ 190 und 205 Abs. 10 BewG – Ermittlung des Gebäudesachwertes**

Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt die Bestrebungen des Bundesrates in seinen Empfehlungen zu diesem Gesetz das Bewertungsgesetz dahingehend zu modifizieren, dass eine relationsgerechte Erfassung von Grundbesitz auf der Bewertungsebene sichergestellt wird.

Die vorgeschlagenen Änderungen zu §§ 190 und 205 Abs. 9 sowie zu den Anlagen 22, 24 und 25 BewG stellen insgesamt eine Verbesserung der Immobilienbewertung durch das Sachwertverfahren dar und sind ein Schritt in die richtige Richtung.

Wesentliche Problematiken, die erheblichen Einfluss auf die Höhe der Immobilienwerte haben, bleiben aber bestehen.

Hierzu zählt u. a. die so in der Praxis der Verkehrswertermittlung nicht existierende Mindestnutzungsdauer, die in diesem Vorschlag lediglich von 40 % auf 30 % reduziert wird. Gleiches gilt für die Wertzahlen für Teileigentum, Geschäftsgrundstücke, gemischt genutzte und sonstige bebaute Grundstücke in Anlage 25 BewG, für die Gutachterausschüsse wohl auch zukünftig keine oder nur selten Sachwertfaktoren ausweisen werden, so dass deren Anpassung an die Höhe des vorläufigen Sachwertes regional unterschiedlich zu zufällig akzeptablen oder zu zufällig erheblich vom Verkehrswert abweichenden Immobilienwerten führt.

Eine kaum zu bewältigende Herausforderung wird die Einstufung des Gebäudestandards (siehe Anlage zum BewG unter III. Beschreibung des Gebäudestandards) im jeweiligen Bewertungsfall sowohl für Finanzbehördenmitarbeiter als auch für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer werden.

Dieses hat zur Folge, dass der jeweilige Standard stets anhand der entsprechenden Einzelkomponenten individuell zu bestimmen ist. Insbesondere für die Gebäudetypen 5.2 bis 17.4 wird es für diejenigen, die keine bautechnische Ausbildung oder entsprechende langjährige Erfahrungen haben und die zudem keine Außen- und Innenbesichtigung ausführen, nur mit immensem Aufwand möglich sein, diese Standardstufen mit der notwendigen und geforderten Genauigkeit zu ermitteln. Denn derartige Ausführungen sind i. d. R. nicht dem jeweiligen Bauantrag zu entnehmen oder bei Mitarbeitern der Baubehörden oder der Gutachterausschüsse zu erfragen. Auch für Sachverständige ist es in der Praxis der Verkehrswertermittlung kaum möglich, diese Standardstufen ohne Ortsbesichtigung allein anhand von Bauunterlagen oder nach Angaben von Dritten zu bestimmen.

Kritisch bleibt nach wie vor der Zustand, dass bei Grundstücken mit älteren Gebäuden die Anwendung des Sachwertverfahrens regelmäßig zur Überbewertung führt. Hier ist es regelmäßig günstiger ein Verkehrswertgutachten durch einen Sachverständigen erstellen zu lassen, um den niedrigen gemeinen Wert nach § 198 BewG nachzuweisen. Die steuerlichen Bewertungsvorschriften sehen Mindest-Restgebäudewerte in allen Fällen vor. Auch in den Fällen, in denen das Gebäude abrisssreif ist. Nur bei bestehender Abbruchverpflichtung (vorliegendes Schriftstück) kann man lt. § 190 Abs. 4 BewG-E von der tatsächlichen Nutzungsdauer ausgehen. Bauschäden, unterlassene Instandhaltungsmaßnahmen oder der Reparaturstau bleiben steuerlich unberücksichtigt.

### **3. Aus aktuellem Anlass: § 50i EStG – Überschießende Tendenzen**

Die Bundessteuerberaterkammer bittet dringend darum, das vorliegende Gesetzgebungsverfahren zu nutzen, um die zwischenzeitlich erkannten überschießenden Tendenzen und Unklarheiten in § 50i EStG zu beseitigen. Es drängt sich insbesondere der Eindruck auf, dass die beiden Absätze des § 50i EStG völlig unabgestimmt nebeneinander stehen.

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt das legitime Regelungsziel, deutsches Besteuerungssubstrat in Fällen zu sichern, in denen eine von allen Beteiligten (Steuerpflichtiger und Finanzverwaltung) einvernehmlich erwartete spätere Besteuerung Anlass für abgestimmte Gestaltungsmaßnahmen zur Vermeidung einer Wegzugs-(Entstrickungs-)besteuerung war.

Nach Auffassung der Bundessteuerberaterkammer rechtfertigt die derzeitige Regelung jedoch nur zum Teil die geltende Fassung des § 50i EStG. Diese erfasst eine Vielzahl von Fällen, die nicht von dem eigentlichen Regelungsziel umfasst sind. Vor allen Dingen behindert die Vorschrift über Gebühr persönlich oder wirtschaftlich sinnvolle Maßnahmen von betroffenen Gesellschaftern oder Gesellschaften.

Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, sowohl die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 50i Abs. 1 EStG präziser auf die sog. Anlassfälle auszurichten als auch die (auf Umgehungsvermeidung gerichteten) Ersatztatbestände des § 50i Abs. 2 EStG zielgenauer zu formulieren.

Aus Gründen der Rechtssicherheit halten wir es jedoch nicht für ausreichend, mögliche Zweifelsfragen nur durch ein BMF-Schreiben zu regeln, weil Gerichte nicht an die im BMF-Schreiben geäußerten Rechtsauffassungen gebunden sind.

#### **3.1 Anlassfälle und Beschränkung auf stille Reserven im Wegzugszeitpunkt**

##### **a) Notwendige Begrenzung auf Fälle mit verbindlicher Auskunft**

Durch § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG wird eine Besteuerung „nachgeholt“, weil im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung unterblieben ist und aufgrund der verbindlichen Auskunft sowie der Bestandskraft des Steuerbescheids keine anderweitige Festsetzung möglich ist. Eine die Bestandskraft durchbrechende „Nachholung“ der Besteuerung scheint aber nur dann angebracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine verbindliche Auskunft erteilt wurde, dass im Zeitpunkt des Wegzugs eine Besteuerung der stillen Reserven unterbleibt, weil die Anteile im Inland weiterhin steuerverstrickt sind (vgl. zur Bedeutung des konkludenten Einverständnisses der Steuerpflichtigen und der Erteilung verbindlicher Auskünfte im Einzelfall auch die amtliche Begründung in BT-Drs. 17/13033, S. 73, und BR-Drs. 632/1/12, S. 17). In allen anderen Fällen ist die nachträgliche Erfassung stiller Reserven im Inland nicht geboten.

Daher regt die Bundessteuerberaterkammer an, den Anwendungsbereich der Vorschrift auf solche Fälle zu begrenzen, in denen tatsächlich verbindliche Auskünfte erteilt wurden. Überdies sollte geprüft werden, ob der „Wegzug“ als das maßgebende Merkmal ausdrücklich genannt werden sollte.

### **b) Beschränkung auf stille Reserven im Wegzugszeitpunkt**

Paragraf 50i EStG unterwirft nicht nur die im Zeitpunkt des Wegzugs vorhandenen stillen Reserven der Besteuerung, sondern stellt auf den tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn ab. Das heißt, auch nach dem Wegzug zugewachsene stille Reserven werden der Besteuerung unterworfen.

Für die Fälle der Überführung einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG erscheint die Erfassung – auch – der nach dem Wegzug zugewachsenen stillen Reserven dann bedenklich, wenn der Steuerpflichtige in einen Mitgliedstaat der EU oder des EWR verzogen ist. Denn für diese Wegzugsfälle verstieß § 6 AStG von Anfang an in dem Sinne gegen Unionsrecht, dass eine anfallende Wegzugsteuer, welche nur die bis zum Wegzug entstandenen stillen Reserven erfasst hätte, zinslos hätte gestundet werden müssen. Die Überführung der Anteile in eine gewerblich geprägte oder infizierte Gesellschaft erfolgte mithin zur Vermeidung einer unionsrechtswidrigen Sofortbesteuerung.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, hier Abhilfe zu schaffen.

### **3.2 Verstrickung auf den 29. Juni 2013 durch § 50i EStG**

Die Bundessteuerberaterkammer hat Bedenken, ob das mit Einführung der Vorschrift verfolgte Ziel erreicht wird. Da § 50i EStG nach § 52 Abs. 59c EStG erstmals auf Veräußerungen nach dem 29. Juni 2013 Anwendung findet, wird ab diesem Zeitpunkt im Wege des Treaty Override erstmals das zuvor durch die Doppelbesteuerungsabkommen ausgeschlossene deutsche Besteuerungsrecht begründet. Hierin könnte eine Verstrickung zu sehen sein, die zwingend zum Ansatz des gemeinen Werts der betreffenden Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft führt (fingierte Einlage, § 4 Abs. 1 Satz 8 EStG).

Die Bundessteuerberaterkammer regt zur Vermeidung jahrelanger Rechtsunsicherheit eine klare Regelung dieser Frage an. Wenn die Gesamtregelung – wie oben gefordert – auf die Anlassfälle übereinstimmender Erwartungen von Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung (Fälle mit verbindlicher Auskunft) beschränkt wird, dürfte eine derartige Regelung auch heute noch rechtsstaatlich möglich sein.

### **3.3 Besteuerung laufender Einkünfte (§ 50i Abs. 1 Satz 3 EStG)**

Durch § 50i Abs. 1 Satz 3 EStG werden laufende Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt wurden, ungeachtet entgegengesetzter Bestimmungen eines DBA im Inland besteuert.

Die Regelung umfasst nach ihrem Wortlaut sämtliche Einkünfte der Personengesellschaft und ist nicht auf die laufenden Einkünfte aus den übertragenen Wirtschaftsgütern oder Anteilen beschränkt. Einzige Voraussetzung ist, dass vor dem 29. Juni 2013 Wirtschaftsgüter oder Anteile auf die Personengesellschaft übertragen oder überführt wurden.

Nach dem Wortlaut wären z. B. auch Einkünfte einer nach DBA freigestellten ausländischen Betriebsstätte einer Personengesellschaft erfasst, die einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter der Personengesellschaft zuzurechnen sind.

Zudem können die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft nach dem Wortlaut selbst dann besteuert werden, wenn die stillen Reserven in den betreffenden Wirtschaftsgütern oder der Beteiligung der Besteuerung (z. B. nach § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG) unterlegen haben und somit durch Veräußerung aus dem Vermögen der Personengesellschaft ausgeschieden sind.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, den Anwendungsbereich der Vorschrift auf die Einkünfte aus der überführten Beteiligung oder den Wirtschaftsgütern zu begrenzen und klarzustellen, dass der Wegzug ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven erfolgt sein muss.

### **3.4 Besteuerung von Umwandlungsvorgängen im Rahmen des § 50i EStG**

#### **a) Einbringung durch eine Personengesellschaft (§ 50i Abs. 1 Satz 2 EStG)**

Durch das „Kroatiengesetz“ wurde § 50i Abs. 1 EStG um einen neuen Satz 2 ergänzt. Von der Besteuerung nach Satz 1 werden nun auch Anteile i. S. d. § 17 EStG erfasst, die einer (vormals auch gewerblich tätigen) Personengesellschaft durch die Einbringung ihres Betriebs in eine Kapitalgesellschaft von dieser gewährt wurden. Das Gesetz differenziert hierbei nicht danach, ob die Einbringung zu Buchwerten oder unter Aufdeckung stiller Reserven geschehen ist. Warum eine Einbringung schädlich sein soll, bei der bereits stille Reserven versteuert wurden, ist unklar.

Die Bundessteuerberaterkammer weist darauf hin, dass die von Satz 1 angeordnete Besteuerung stiller Reserven infolge der Veräußerung der neu gewährten Anteile gegen Unionsrecht verstoßen kann (EuGH-Urteil vom 23. Januar 2014, Rs. C-164/12, DMC Beteiligungsgesellschaft). Die Vorschrift unterscheidet an dieser Stelle – in unionsrechtlich unzulässiger Weise – in Veräußerungsvorgänge von Steuerinländern und Steuerausländern.

#### **b) Umwandlung der Personengesellschaft (§ 50i Abs. 2 EStG)**

Aufgrund der Einführung des § 50i Abs. 2 EStG durch das „Kroatiengesetz“ sind auch Reorganisationsvorgänge schädlich, wenn die Sachgesamtheit (Betrieb der Personengesellschaft), die Anteile oder Wirtschaftsgüter i. S. d. Abs. 1 enthält, nach § 1 UmwStG umgewandelt wird. Absatz 2 ordnet an, dass die Reorganisation (insgesamt!) nur zu gemeinen Werten erfolgen kann. Eine sachgerechte Begrenzung auf die Anteile/Wirtschaftsgüter i. S. d. Abs. 1 ist der Vorschrift nicht zu entnehmen.



Zudem bezieht sich die Verknüpfung des Abs. 2 auf Abs. 1 nicht darauf, dass ein Steuerausländer beteiligt sein muss. Die Vorschrift greift damit auch in reinen Inlandsfällen.

Neben der Suspendierung des Umwandlungssteuergesetzes werden auch die Vorschriften des § 6 Abs. 3 und 5 EStG außer Kraft gesetzt. Zudem soll ein sog. „Strukturwandel“ von einer gewerblichen Prägung hin zu originärer Gewerblichkeit schädlich sein. Dies alles geschieht wiederum unabhängig davon, ob Steuerausländer beteiligt sind oder nicht.

Das Regelungsanliegen des Satzes 4 von Abs. 2 liegt völlig im Dunkeln.

Die Vorschrift müsste in ihren Rechtsfolgen richtigerweise darauf begrenzt werden, Umgehungen des in Abs. 1 angeordneten, möglicherweise verfassungswidrigen, Treaty Overrides zu verhindern. Auswirkungen auf reine Inlandsfälle oder auf inländische Gesellschafter der Personengesellschaft sind mit dem Regelungsziel dagegen nicht vereinbar und überschießend.

Die Bundessteuerberaterkammer regt an, die gesamte Verknüpfung des Abs. 2 mit Abs. 1 neu zu fassen und die Rechtsfolgen zielgenau zu formulieren.

**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) 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

**Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin**

**Per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

20. November 2014

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union  
und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften  
Stellungnahme anlässlich der Anhörung am 24. November 2014**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,  
sehr geehrte Damen und Herren,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

Unsere Zustimmung findet vor allem die Einführung der Steuerfreiheit für Leistungen des Arbeitgebers zur Kindernotbetreuung und die bereits seit langem geforderte Anpassung bei der Identifikationsnummer und der Speicherung von Meldedaten für den Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale. Auch die Einführung der Wirtschaftsidentifikationsnummer war seit langem geplant und kann dazu beitragen, dass die elektronische Übermittlung und Abfrage von Daten unbürokratischer wird.

Die Änderungsvorschläge, die im Bereich der Arbeitnehmerbesteuerung eingebracht wurden, lehnen wir sowohl inhaltlich als auch hinsichtlich der Verfahrensweise ab. Wir sehen erheblichen Nachbesserungsbedarf unter anderem bei der Neuregelung der lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen. Dringend zu verzichten ist auf den Vorschlag des Bundesrates zur Rabattbesteuerung.

Die Regelungen zum Schnellreaktionsmechanismus in der Umsatzsteuer sollten aus dem Gesetzentwurf wieder gestrichen werden.

Die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Metalle zum 1. Oktober 2014 bedarf zudem umfangreicher gesetzlicher Nachbesserungen, die mit einer zeitlichen Aussetzung der Regelung flankiert werden sollten. Die aktuelle Gesetzeslage ist für die Unternehmen nicht rechtssicher umsetzbar und sollte zumindest mit einer optionalen Bagatellgrenze entschärft werden. Es ist zu beachten, dass die Umsetzung der Regelung bereits in vielen Unternehmen erfolgt ist. Die Nachbesserungen dürfen zu keiner erneuten Systemumstellung führen. Eine optionale Bagatellgrenze stellt dies sicher.

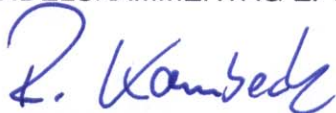
Wir lehnen den Vorschlag des Bundesrates, mit einem neuen § 4 Abs. 5a EStG den steuerlichen Abzug von Kapitalüberlassungsentgelten vom Nachweis einer korrespondierenden Besteuerung beim Empfänger abhängig zu machen, strikt ab. Dieser Vorschlag geht weit über alle im Rahmen der OECD-Initiative *Base Erosion and Profit Shifting* angedachten Lösungswege zur Vermeidung sog. weißer Einkünfte hinaus. Völlig unklar ist auch, wie eine solche Regelung von den Steuerpflichtigen praktiziert werden soll, denn der vorgesehene Nachweis ist in sehr vielen Fällen unmöglich.

Die Details zu den einzelnen Anmerkungen und Vorschlägen entnehmen Sie bitte den beigefügten Anlagen. Die Anlage A bezieht sich auf den uns vorliegenden Gesetzesentwurf, Anlage B beinhaltet unsere Anmerkungen zu den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates vom 24. Oktober 2014 und in der Anlage C haben wir weitere Vorschläge zur Änderung des Steuerrechts angeführt.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen in der Anhörung bzw. jederzeit zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

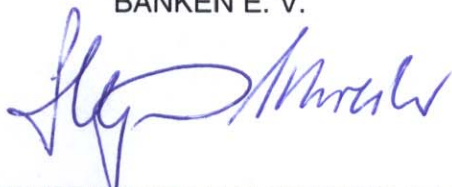
DEUTSCHER INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMERTAG E. V.



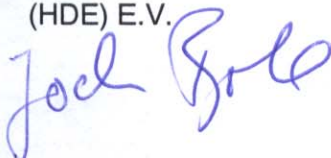
ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN  
HANDWERKS E. V.



BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.



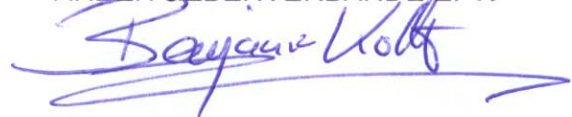
HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND  
(HDE) E. V.



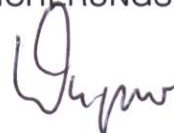
BUNDESVERBAND  
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.



GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.



Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

## **TEIL A: Anmerkungen zum Gesetzentwurf**

### **Zu Artikel 1 – Weitere Änderung der Abgabenordnung**

#### **Nr. 3 und 4: Änderungen der §§ 139a und 139b AO-Entwurf (Identifikationsnummer)**

Die Verwendung der Steueridentifikationsnummer klarer und rechtssicherer für alle Beteiligten zu regeln, ist richtig. Teilweise geäußerte Bedenken dagegen, dass Unternehmen eine einmal beim Kunden erhobene Nummer auch für andere Vorgänge in demselben Unternehmen verwenden oder dass sie auch von Konzernunternehmen verwendet werden, können nun nicht mehr vorgebracht werden. Wir begrüßen daher ausdrücklich, dass zukünftig die durch ein „verbundenes Unternehmen im Sinne des § 15 des Aktiengesetzes“ rechtmäßig erhobene Identifikationsnummer eines Steuerpflichtigen grundsätzlich zur Erfüllung aller Mitteilungspflichten gegenüber Finanzbehörden verwendet werden kann. Wir gehen davon aus, dass die Regelung auch für Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit gilt (was in der Ausschussbegründung ausdrücklich bestätigt werden sollte). Unnötige mehrfache Erhebungen der Nummer ein und desselben Kunden innerhalb eines Konzerns werden durch diese Änderung vermieden. Damit wird einem langjährigen Petitem von uns Spitzenverbänden der deutschen Wirtschaft entsprochen. Die Änderung sollte so schnell wie möglich in Kraft treten.

Wir gehen davon aus, dass die Verwendung der Steueridentifikationsnummer durch ein Konzernunternehmen auch schon jetzt auf der Basis des geltenden Rechts vertretbar ist, so dass es sich bei der geplanten Gesetzänderung nicht um eine „Regelung“, sondern lediglich um eine „Klarstellung“ handelt. Das sollte in der Ausschussbegründung ausdrücklich so festgehalten werden.

Die Streichung von § 139b Abs. 6 Satz 6 AO ist richtig. Damit werden Probleme bei der Anmeldung von Arbeitnehmern im Rahmen des ELStAM-Verfahrens behoben – v. a. bei Zuzügen aus dem Ausland. Dies ist eine praxisgerechte Optimierung des Verfahrens der Elektronischen Lohnsteuerkarte.

#### **Nr. 9: Änderung § 184 AO-Entwurf (Befugnis der Ausübung von Billigkeitsmaßnahmen durch die Finanzbehörden auch für Zwecke der Gewerbesteuer)**

Die vorgesehene Neuregelung ist sehr zu begrüßen, denn sie stellt die Einheitlichkeit der Rechtsanwendung sicher und verbessert wesentlich die Effizienz des Steuerfestsetzungsverfahrens.

Nach langjähriger Rechtsanwendungspraxis haben mit den Ländern koordinierte BMF-Schreiben, die Regelungen zu einer sachlichen Billigkeit beinhaltet haben, auch Wirkungen für die Festsetzung der Gewerbesteuer enthalten. Nach dem BFH-Urteil vom 25. April 2012 (Az. I R 24/11) erfüllt ein BMF-Schreiben jedoch nicht die Tatbestandsvoraussetzung „allgemeine Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung“. Dementsprechend käme es zu einer gesplitteten Kompetenz bei der Ausübung allgemeiner sachlicher Billigkeitsmaßnahmen beim Finanzamt für Zwecke der Körperschaftsteuer und bei allen beteiligten Betriebsstättengemeinden für Zwecke der Gewerbesteuer. Die Betriebsstättengemeinden sind oftmals personell kaum auf die z. T. schwierigen Rechtsfragen zur sachlichen Billigkeit eingerichtet. Wertungswidersprüchliche, sich gegenseitig widersprechende und zeitlich völlig inkohärente Entscheidungen sind die Folge. Die Neuregelung würde diese Probleme lösen.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Zur zeitlichen Anwendung ist in Art. 97 § 10c neu EGAO vorgesehen, dass sie erstmals für ab dem 1. Januar 2015 zu treffende Billigkeitsentscheidungen gelten sollen.

**Petitum:**

***Im Hinblick auf die derzeit absolut unpraktikable Situation sollte die Neuregelung bereits für Billigkeitsmaßnahmen im Jahr 2014 zur Anwendung kommen.***

**Zu Artikel 4 – Änderung des Einkommensteuergesetz**

**Nr. 2: § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG- Entwurf (Gesellschafterdarlehen)**

Die Ausweitung des Teilabzugsverfahrens auf Einkommensminderungen aus Gesellschafterdarlehen (§ 3c Abs. 2 EStG-Entwurf) ist ebenso wie die bereits erfolgte ähnliche Regelung im Körperschaftsteuerrecht unsystematisch und überschießend. Unsystematisch deshalb, weil die Zinseinkünfte aus diesen Darlehen weiterhin voll steuerpflichtig sind und damit also auch Veränderungen im "Stamm" steuerlich voll berücksichtigt werden müssten. Überschießend deshalb, weil die Regelungen nicht auf beteiligungsersetzende Darlehen abstellen, sondern auch Darlehen betreffen, die nicht eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Dass dem Steuerpflichtigen aufgebürdet wird, nachzuweisen, dass das Darlehen auch von fremden Dritten gewährt worden wäre, stellt eine Umkehr der Beweislast dar. Der Gegenbeweis ist in der Praxis - insbesondere in Krisensituationen - kaum führbar, so dass die vom Gesetzgeber vorgesehene Entlastungsmöglichkeit wie auch bei § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG weitestgehend leerläuft. Zudem ist der Gesetzestext hier unklar, denn auch Betriebsvermögensminderungen könnten betroffen sein, die nicht aus dem Gesellschafterverhältnis resultieren, z. B. Wertschwankungen aufgrund von Wechselkursveränderungen.

**Petitum:**

***Die Regelung sollte zielgenauer auf eigenkapitalersetzende Darlehen zugeschnitten werden. Zudem darf dem Steuerpflichtigen nicht der Nachweis aufgebürdet werden, dass das Darlehen von fremden Dritten ebenfalls gewährt worden wäre.***

**Nr. 3: § 19 Abs. 1 EStG-Entwurf (Zuwendungen an Versorgungseinrichtungen)**

a) Der Gesetzgeber zielt laut Gesetzesbegründung darauf ab, in Missbrauchsfällen die Lohnsteuerpflicht für Zuführungen vorzusehen. Dies kommt im vorgeschlagenen Gesetzestext nicht eindeutig zum Ausdruck. Die vorgeschlagene Änderung von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG-Entwurf muss gerade vor dem Hintergrund der Niedrigzinsphase sicherstellen, dass Maßnahmen zur Sicherung der Solvabilität der Pensionskassen und Pensionsfonds nicht durch steuerliche Belastungen zusätzlich erschwert oder gar verhindert werden.

Deshalb sollte in der Gesetzesbegründung hinsichtlich des Begriffs der "erstmaligen Bereitstellung" in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 a) EStG-Entwurf ergänzend klargestellt werden, dass eine Bereitstellung der Kapitalausstattung nach einem Wegfall von Eigenmittelsurrogaten ebenfalls als erstmalige Bereitstellung zu verstehen ist. Denn gemäß § 53c VAG können die in Absatz 3 Nr. 3a) und 3b) aufgeführten Eigenmittelsurrogate bis zu einer bestimmten Höhe den Eigenmitteln zugerechnet werden. Bei Rückzahlung solcher Mittel wäre die Verlustrücklage dann "erstmalig" aufzufüllen.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Ohne steuerliche Beschränkungen müssen zudem Kapitalzuführungen möglich sein, die aufgrund von Auflagen oder im Rahmen von Prüfungen seitens der Aufsichtsbehörde angeordnet werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wann Verluste im Sinne der Vorschrift „unvorhersehbar“ sind oder wann eine nicht nur „vorübergehende“ Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Pensionskassen und Pensionsfonds sind rechtlich selbständige Einrichtungen der betrieblichen Altersversorgung und unterliegen der Aufsicht der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht nach den Vorgaben des Versicherungsaufsichtsgesetzes. Zuführungen, die im Jahr 01 zur Erfüllung der Solvabilitätsanforderungen notwendig sind, dürfen nicht durch eine Änderung der Verhältnisse (z. B. der Börsenkurse von Wertpapieren) im Jahr 02 eine Diskussion über eine Lohnsteuerpflicht der Zuführung auslösen. Dies steht aber mit der derzeitigen Formulierung zu befürchten, da aus der Rückschau des Jahres 02 argumentiert werden könnte, es habe sich nur um eine vorübergehende Veränderung der Verhältnisse gehandelt.

Unvorhersehbar sind u. E. in Anlehnung an § 56b Abs. 1 Satz 2 VAG daher alle Verluste, die das Unternehmen nicht zu vertreten hat. Dies ist z. B. dann der Fall, wenn sich ein Abschreibungsbedarf infolge eines Einbruchs am Kapitalmarkt infolge einer Finanzkrise ergibt. Auch ein plötzlicher Anstieg von Invaliditätsfällen in Folge einer neuen Rechtsprechung sollte als unvorhersehbar gelten.

#### **Petitur:**

***Zuwendungen zur Erfüllung der Solvabilitätsanforderungen dürfen keine Lohnsteuerpflicht auslösen. Dies sollte nur dann nicht gelten, wenn der Arbeitgeber den laufenden Firmenbeitrag im Vorfeld in gestaltender Absicht gesenkt hat. Hinsichtlich des Begriffs der "erstmaligen Bereitstellung" in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2a EStG-Entwurf sollte in der Gesetzesbegründung klargestellt werden, dass eine Bereitstellung der Kapitalausstattung nach einem Wegfall von Eigenmittelsurrogaten ebenfalls als erstmalige Bereitstellung zu verstehen ist.***

b) Für Pensionskassen sollte es im Rahmen des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG-Entwurf – wie bei Pensionsfonds – den Arbeitgebern ermöglicht werden, im Rahmen der Nachschusspflicht Arbeitgeberbeiträge in der Rentenbezugsphase für die Berechtigten lohnsteuerfrei an die Pensionskasse zu leisten.

#### **Petitur:**

***In § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2c EStG-Entwurf sollte der Verweis auf § 112 Abs. 1a VAG gestrichen werden.***

### **Zu Artikel 5 – Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes**

#### **Nr. 1: § 3 Nr. 34a EStG-Entwurf (Kindernotbetreuung)**

a) Die vorgesehene Steuerfreiheit für soziale Beratungs- und Vermittlungsleistungen und Kindernotbetreuung für Arbeitnehmer ist richtig, da sie die Vereinbarkeit von Familie und Beruf stärkt und Unsicherheiten beseitigt. In der betrieblichen Praxis bestand bisher eine Rechtsunsicherheit hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung der Kindernotbetreuung.

Bedenklich ist aber, dass die Gesetzesbegründung davon ausgeht, dass die Fremdfirmen stets vom Arbeitgeber beauftragt werden. Tatsächlich macht es mit Blick auf die gesetzgeberische Intention

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

der erwähnten Förderung von Familie und Beruf keinen Unterschied, wer die Beauftragung vornimmt.

**Petition:**

***Wir bitten darum, klarzustellen, dass die Steuerfreiheit auch bei Eigenbeauftragung durch den Arbeitnehmer und Erstattung an denselben gegeben ist. Der Gesetzestext lässt dies zu.***

***Ferner sollte geklärt werden, ob und welche Nachweise dem Arbeitgeber hinsichtlich der eingesetzten Betreuungsperson vorgelegt werden müssen, um die Steuerfreiheit von Zahlungen des Arbeitgebers sicherzustellen.***

b) Wir halten außerdem das Tatbestandsmerkmal der "zwingenden Gründe" in dem in der Gesetzesbegründung ausgeführten Verständnis für fragwürdig. Nicht nur Fortbildungen und Einsätze außerhalb der Dienstzeit erfordern als "Notsituationen" eine Betreuung von Kindern bzw. pflegebedürftigen Angehörigen. Das Betreuungserfordernis gilt auch für "normale" Zeiten und Termine der Berufstätigkeit in Situationen, in denen aus unvorhersehbaren Gründen die organisierte Regelbetreuung nicht greift. Außerdem befürchten wir einen unabsehbaren Verwaltungsaufwand zum Nachweis der in diesem Sinn zu verstehenden "zwingenden Gründe".

**Petition:**

***Die genannte Einschränkung sollte gestrichen werden.***

**Nr. 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa: § 10 Abs. 3 Satz 1 EStG-E (Anhebung Abzugsvolumen Basisversorgung) und Nr. 24 der Stellungnahme des Bundesrates vom 7. November 2014 (BR-Drs. 432/14 (B))**

Nach dem Regierungsentwurf soll das Abzugsvolumen bei der Basisversorgung von derzeit 20.000 Euro auf 24.000 Euro ab dem Veranlagungsjahr 2015 angehoben werden. Diese Anhebung begrüßen wir. Sie ist allein schon deswegen erforderlich, weil seit Einführung der Basisversorgung im Jahr 2004 eine Preissteigerung von etwa 20 Prozent erfolgte. Diese 20 Prozent entsprechen der im Gesetzentwurf vorgesehenen Anhebung.

Besonders hervorzuheben ist, dass bereits heute die Beiträge zur (gesetzlichen) **knappschaftlichen Rentenversicherung** nicht mehr in vollem Umfang bei der Basisversorgung steuerlich berücksichtigt werden können, wenn sich der Verdienst des Versicherten an der Beitragsbemessungsgrenze (West) bewegt. So lagen die maximalen zwangsläufigen Beiträge, die zur knappschaftlichen Rentenversicherung entrichtet werden müssen, im Jahr 2013 bei etwa 21.500 Euro und im Jahr 2014 bereits bei knapp 22.000 Euro. Im Jahr 2015 sollen sie – auf Basis der von der Bundesregierung im Oktober beschlossenen Sozialversicherungs-Rechengrößenverordnung 2015 (vgl. BR-Drs. 487/14) und dem Referentenentwurf des BMAS einer „Verordnung zur Bestimmung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung für das Jahr 2015“ vom 7. November 2014 – insgesamt rund 22.200 Euro betragen.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Insgesamt ergibt sich folgende Beitragsentwicklung:<sup>1</sup>

	Beitragsbemessungsgrenze (West)	Beitragssatz gesamt (Arbeitnehmer- und Arbeitgeber-Anteil)	Beiträge insgesamt
2005	76.800 Euro	25,9 %	19.891,20 Euro
...			
2012	82.800 Euro	26,0 %	21.528,00 Euro
2013	85.200 Euro	25,1 %	21.385,20 Euro
2014	87.600 Euro	25,1 %	21.987,60 Euro
2015	vsl. 89.400 Euro	vsl. 24,8 %	22.171,20 Euro

Erfolgt keine Anhebung des Abzugsvolumens bei der Basisversorgung, blieben diejenigen zur **knappschaftlichen Rentenversicherung** entrichteten Beitragsanteile steuerlich unberücksichtigt, die den derzeitigen Höchstbetrag von 20.000 Euro übersteigen. Da aber die späteren Leistungen im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung grundsätzlich in vollem Umfang erfasst werden, ergibt sich ein verfassungsrechtliches Problem: Aus versteuertem Einkommen geleistete Beiträge werden später als Teil der ausgezahlten Rente erneut besteuert. Der Bundesrat, der die vorgesehene Anhebung in seiner Stellungnahme ablehnt, hat offensichtlich diese verfassungsrechtliche Problematik einer zweifachen Besteuerung nicht erkannt.

**Petition:**

***Die Anhebung des Abzugsvolumens bei der Basisrente sollte – wie im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehen – beibehalten, die vom Bundesrat angeregte Streichung nicht übernommen werden.***

**Nr. 6: § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG-Entwurf (Betriebsveranstaltungen)**

Die vorgesehenen Änderungen im Bereich der Betriebsveranstaltung gehen mit erheblichem nicht ausreichend gewürdigtem und nicht administrierbarem Aufwand einher. Die Auswirkungen auf die Arbeitnehmerbesteuerung sind sowohl inhaltlich – im Hinblick auf den fehlenden Lohncharakter – als auch hinsichtlich der Verfahrensweise nicht akzeptabel.

Die Wirtschaft benötigt dringend eine klarstellende gesetzliche Regelung, die den Arbeitgebern Rechtssicherheit verschafft und keine Regelung, die bei dem Versuch, alles unterzubringen, mehr Fragen und verfassungsrechtliche Bedenken aufwirft als Antworten zu liefern und Klarheit zu schaffen. Es bleibt unberücksichtigt, erstens, dass der Arbeitgeber derartige Veranstaltungen im nahezu ausschließlichen Eigeninteresse durchführt und zweitens, dass dem Arbeitnehmer im Regelfall kein Vorteil in nennenswerter Höhe zufließt. Insbesondere, wenn der Arbeitgeber aufgrund der Größe seines Unternehmens eine Veranstaltung nicht in eigenen Räumlichkeiten durchführen kann, Transfurmöglichkeiten zur Verfügung stellt etc., entstehen dem Arbeitgeber Kosten, die nicht zu einer Be-

<sup>1</sup> Vgl. Statistik der Deutschen Rentenversicherung „Aktuelle Daten 2014“; link: [http://www.deutsche-rentenversicherung.de/cae/servlet/contentblob/238644/publicationFile/63798/07\\_aktuelle\\_daten\\_2014.pdf](http://www.deutsche-rentenversicherung.de/cae/servlet/contentblob/238644/publicationFile/63798/07_aktuelle_daten_2014.pdf)



Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

reicherung der Arbeitnehmer führen. Auch die Betrachtung, „welche Ausgaben bleiben dem Arbeitnehmer erspart“, spielt bei Betriebsveranstaltungen keine Rolle, da der Arbeitnehmer niemals eine solche Veranstaltung selbst buchen würde.

Die Schwäche des Gesetzes, die sich durch die gesamte Vorschrift zieht, liegt darin, dass aufgrund der detaillierten Regelung auf Begrifflichkeiten zurückgegriffen wird, die eine Umsetzung in der Praxis unmöglich machen. Die Zielsetzung sollte nicht sein, unliebsamen Urteilen (vom 15. Mai 2013 (Az. VI R 94/10 und Az. VI R 7/11) durch „Nichtanwendungsgesetz“ entgegenzuwirken, sondern eine klare Rechtslage zu schaffen, die jeder rechtlichen Überprüfung stand hält.

**Petition:**

***Es sollte eine systematisch korrekte, kurze und klare Regelung geschaffen werden, die auf untergesetzlicher Ebene Einzelfälle aufgreifen kann. Zur sachgerechten Behandlung der Thematik plädieren wir für eine Herausnahme aus diesem Kontext und eine isolierte Behandlung der Betriebsveranstaltung. Die folgenden Anmerkungen könnten im Zuge einer ausgewogenen Würdigung dessen aufgegriffen werden.***

Viele Probleme wären damit zu lösen, dass ein Freibetrag eingeführt wird anstelle der Freigrenze. So wird durch die Wirkung des Freibetrags gewährleistet, dass eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erfolgt und nur die den Freibetrag übersteigenden Aufwendungen einer Betriebsveranstaltung der Besteuerung unterworfen werden. Zudem ist eine Freigrenze in der Praxis schwerer umsetzbar. Gerade die Lohn- und Finanzbuchhaltung ist ein Massenverfahren. Freigrenzen erfordern Detailbetrachtungen und benachteiligen insbesondere große Arbeitgeber. Freibeträge hingegen sind maschinell ansetzbar (genereller Abzug) und wären gegenüber der heutigen Regelung eine Vereinfachung. Auch ist ein Freibetrag deutlich unempfindlicher gegenüber Preissteigerungen.

**Petition:**

***Insgesamt ist bei der Neuregelung auf einen Freibetrag abzustellen.***

Die Schwäche der Vorschrift wird auch daran deutlich, dass eine Betriebsveranstaltung nach dem Gesetzeswortlaut nur noch dann vorliegen soll, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung „allen“ Betriebsangehörigen offen steht. Bislang werden als Betriebsveranstaltungen auch Feiern einzelner Organisationseinheiten akzeptiert, sofern alle Mitarbeiter dieser Organisationseinheit teilnehmen. Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Neuregelung kommt diese bei größeren Betrieben und zahlreichen Beschäftigten, die sich oft auf mehrere Standorte verteilen, nicht zur Anwendung, da eine (Groß-)Veranstaltung für alle Betriebsangehörigen praktisch nicht durchführbar ist.

**Petition:**

***Es sollte in der Gesetzesbegründung oder im Satz 3 ergänzt werden, dass die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Betriebsangehörigen des Betriebs oder der jeweiligen Organisationseinheit offen stehen soll.***

Eine weitere Schwäche des Gesetzes liegt darin, dass – entgegen der Rechtsprechung – als Bemessungsgrundlage auf alle Aufwendungen des Arbeitgebers für die Veranstaltung abgestellt wird. Denn, wenn alle Aufwendungen (z. B. auch Aufwendungen für Reise- und Übernachtungskosten im Rahmen von Betriebsveranstaltungen) einbezogen werden, stellen sich enorme Abgrenzungsfragen und Streitigkeiten in der Praxis. Insbesondere große Arbeitgeber werden logistische Kosten haben, die tatsächlich keinen Arbeitslohncharakter haben. Zudem sollen nach dem Entwurf – ebenfalls ent-

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

gegen der Rechtsprechung – auch die Zuwendungen an Begleitpersonen einbezogen werden. Dies kann aus Sicht der Wirtschaft nur akzeptabel sein, wenn der Betrag von 150 Euro entsprechend angehoben wird und minderjährige Kinder nicht einbezogen werden.

**Petition:**

***Der Betrag in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-Entwurf sollte auf 300 Euro angehoben werden.***

Eine weitere sowohl inhaltlich als auch verfahrensrechtlich nicht tragbare Schwäche findet sich in Satz 2 des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1a EStG-Entwurf, wonach auch der „rechnerische Anteil an den Gemeinkosten der Betriebsveranstaltung“ zur Bemessungsgrundlage gehört. Im Lichte der Gesetzesbegründung können nur die Kosten für den äußeren Rahmen (vgl. R 19.5 Abs. 6 Satz 1 i. V. m. Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 LStR) gemeint sein. Wörtlich genommen müssten wegen des Begriffes „Gemeinkosten“ aber, z. B. bei einer Weihnachtsfeier in betriebseigenen Räumen, auch die anteiligen Gebäudekosten (AfA, Heizung, Strom, Wasser etc.) in die steuerliche Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Dies kann nicht gewollt sein, zumal die Neuregelung laut Gesetzesbegründung der Steuervereinfachung dienen soll.

**Petition:**

***Entsprechend Rz. 14 des BMF-Schreibens vom 29. April 2008 zur Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG-Entwurf sind in die steuerliche Bemessungsgrundlage nur die tatsächlich angefallenen Aufwendungen einzubeziehen, die der Betriebsveranstaltung direkt zugeordnet werden können.***

Kosten, die sich aus gesetzlichen oder ordnungsrechtlichen Verpflichtungen begründen, sollten jedoch nicht als Aufwendung für die Veranstaltung zählen, da sie keine Zuwendung darstellen. Hierzu zählen z. B. Kosten für Sicherheitsmaßnahmen, Sanitäter, Versicherungen oder Buchhaltung. Um den Ermittlungsaufwand in einem sachgerechten Verhältnis zu belassen, könnte der Kostenanteil pauschal mit 15 Prozent der Gesamtkosten geschätzt werden. Der Arbeitgeber sollte dann aber die Möglichkeit haben, durch einen Einzelkostennachweis diese Pauschalierungsgrenze zu unterschreiten.

**Petition:**

***Es sollten nach Satz 4 folgende Sätze eingefügt werden: „Aufwendungen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften oder ordnungsrechtlicher Auflagen zwangsläufig entstehen, stellen keine Zuwendungen dar; dies gilt auch für nicht übliche Zuwendungen, wie Geschenke über 60 Euro. Diese Aufwendungen sind entsprechend aufzuzeichnen. Von dieser Aufzeichnung kann abgesehen werden, wenn von den ermittelten Gesamtkosten 15 Prozent abgezogen werden.“ In der Gesetzesbegründung sollte eine entsprechende Aufzählung der Kosten erfolgen.***

Bislang werden unübliche Zuwendungen, wie z. B. Geschenke mit einem Wert von mehr als 40 Euro (ab 2015: mehr als 60 Euro), isoliert von der Freigrenze betrachtet. Nach dem vorliegenden Gesetzeswortlaut soll diese Regelung abgeschafft werden. Die bisherige Auffassung, die gerade durch die Lohnsteueränderungsrichtlinie 2015 bestätigt wurde, hat sich bewährt. Sie sollte auch künftig zur Anwendung kommen. Auch die Urteile des BFH stehen dem nicht entgegen.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

***Geschenke über 60 Euro sollten nicht in die Aufwendungen miteinbezogen werden.***

In der Neuregelung (Satz 5) fehlen Aussagen, auf welche Personen bei der Verteilung des Aufwands zur Bemessung der Freigrenze abzustellen ist. Bei größeren Veranstaltungen kommt es häufig vor, dass die tatsächliche Teilnehmeranzahl von der Zahl der eingeladenen Teilnehmer deutlich abweicht.

Bei der Aufteilung der Kosten ist grundsätzlich auf die **eingeladenen** Personen abzustellen. Für die Anzahl der eingeladenen Personen wurden Speisen und Getränke bestellt. Nehmen tatsächlich weniger Personen teil (z. B. wg. Krankheit), ist es nicht gerechtfertigt, den kompletten Aufwand stärker auf die erschienenen Personen zu verteilen. Die tatsächlichen Teilnehmer werden nicht dadurch mehr begünstigt, dass andere nicht teilnehmen konnten. Der Umfang des Vorteils wird dadurch nicht größer.

**Petitum:**

***Im jetzigen Satz 5 ist wie folgt zu formulieren: „...anteilig auf den eingeladenen Arbeitnehmer und dessen eingeladene volljährige Begleitperson entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers...“.***

Mit der Neuregelung soll die bisher in R 19.5 Abs. 5 Nr. 3 LStR 2013 enthaltene Regelung zu den Reisekosten gestrichen werden. So sollen nach dem Gesetzentwurf Anreisekosten für die nicht am Standort beschäftigten Mitarbeiter nunmehr als Arbeitslohn zu bewerten sein. Das wäre eine gravierende Benachteiligung der einzelnen Mitarbeiter an Auswärtsstandorten, aber auch für Firmen mit Flächenversorgung und/oder mehreren Standorten. Hier stellt sich die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit dieses Entwurfs. Wenn es sich nach der geplanten Definition bei Betriebsveranstaltungen dem Grunde nach vorrangig um Arbeitslohn handelt und der auswärtige Arbeitnehmer zu dieser betrieblichen Veranstaltung betriebsbedingt Reisekosten aufwendet, muss der Arbeitgeber die Möglichkeit haben, diese lohnsteuerfrei zu erstatten.

**Petitum:**

***Satz 6 der geplanten neuen Nummer 1a sollte gestrichen werden.***

**Zu Artikel 6 – Änderung des Körperschaftsteuergesetz**

**Nr. 3: § 26 KStG-Entwurf (Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften)**

Die vorgeschlagene Umsetzung des EuGH-Urteils Beker und Beker zur Anrechnung ausländischer Steuern (Urteil vom 28. Februar 2013, Rs. C-168/11) erscheint uns im EStG weitgehend zutreffend zu erfolgen.

Nach der vorgesehenen Neufassung des § 26 Abs. 2 Satz 1 KStG-Entwurf soll die Entscheidung des EuGH jedoch bei Körperschaftsteuerfestsetzungen keine Auswirkungen haben, da Körperschaftsteuersubjekte nicht über eine Privatsphäre verfügen und folglich keine persönlichen Abzugsbeträge im Sinne der EuGH-Entscheidung haben könnten. Diese Begründung trägt u. E. nicht, da es nach der o. g. Entscheidung und der fortgesetzten Rechtsprechung des EuGH alleine darauf an-

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

kommt, ob die nationale Regelung ansässige Steuerpflichtige von Investitionen in einen anderen Mitgliedstaat abhalten kann.

Dies war im Fall „Beker“ gegeben, weil der ansässige Steuerpflichtige von den personen- und familienbezogenen Abzügen im Rahmen der Ermittlung seiner tariflichen Einkommensteuer nur dann voll profitierte, wenn er seine Einkünfte ausschließlich in Deutschland erzielt. Durch die bisherigen Höchstbetragsregelungen in § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG werden bei Erträgen aus Mitgliedstaaten die personen- und familienbezogenen Abzüge des Steuerpflichtigen nur eingeschränkt berücksichtigt. Da der im Inland ansässige Steuerpflichtige folglich steuerlich schlechter gestellt wird, wenn er in einem Mitgliedstaat investiert, wurde die geltende Höchstbetragsregelung durch den EuGH als europarechtswidrig eingestuft.

Die gleiche Konstellation liegt u. E. bei Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträgen) durch im Inland ansässige Körperschaften vor. Der Abzug von Spenden bzw. Mitgliedsbeiträgen wird im Falle von Einkünften aus dem Inland nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG-Entwurf in den dort geregelten Grenzen und Voraussetzungen vollständig gewährt, während der Spendenabzug bei Einkünften aus dem Ausland weiterhin nur teilweise im Rahmen der europarechtswidrigen Höchstbetragsregelung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgen soll. Mit anderen Worten: U. E. besteht kein Unterschied zwischen dem Fall einer Privatperson, die von Auslandsinvestitionen abgehalten wird, weil ihre personenbezogenen Umstände nur teilweise berücksichtigt werden, und dem Fall einer Körperschaft, die von Auslandsinvestitionen abgehalten wird, weil ihre Spenden nur teilweise berücksichtigt werden.

Zur vollständigen Umsetzung des Urteils bedarf es u. E. zudem nicht nur einer Anpassung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, sondern auch des Investmentsteuergesetzes, da dieses eine eigenständige Vorschrift zur Anrechnung ausländischer Steuern enthält (§ 4 Abs. 2 InvStG). § 4 Abs. 2 Satz 2 InvStG verstößt in gleicher Weise gegen Unionsrecht wie die bisherige Regelung im Rahmen der Direktanlage. Relevant ist dies für einkommensteuerpflichtige Anleger, die ihre Fondsanteile im Betriebsvermögen halten. Der Bundesrat hat hierzu einen Vorschlag gemacht (vgl. Nr. 45 der Stellungnahme des Bundesrates vom 7. November 2014 und unsere Anmerkung dazu unten im Teil B Ziffer 45).

#### **Petitum:**

***§ 26 KStG-Entwurf ist parallel zu § 34c EStG auszugestalten und bei der Ermittlung der Einkünfte für die Anrechnung ausländischer Steuern zumindest der Abzug von Spenden und Mitgliedsbeiträgen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG-Entwurf) zuzulassen. Es sollte nicht nur das EStG und KStG angepasst werden, sondern auch das Investmentsteuergesetz.***

#### **Zu Artikel 8 – Änderung des Außensteuergesetzes**

##### **Nr. 1: § 1 Abs. 4 AStG-Entwurf**

Die nun vorgesehene Änderung bei der Definition der Geschäftsbeziehung in § 1 Abs. 4 AStG-Entwurf steht nicht im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Denn dieser bezieht sich ausdrücklich auf „kaufmännische oder finanzielle Beziehungen“, welche nach Auffassung der OECD sowie der h. M. eine nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Beziehung voraussetzt. Weder der Begriff „wirtschaftlicher Vorgang“ noch „Geschäftsvorfälle“ sind geeignet, eine Geschäftsbeziehung

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

zu definieren. Es bleiben erhebliche Rechtsunsicherheiten für die Praxis, was konkret unter einer Geschäftsbeziehung zu verstehen ist.

Verdeckte Gewinnausschüttungen und alle anderen Formen der Einkommensverwendung mögen zwar als „wirtschaftliche Vorgänge“ und damit „Geschäftsbeziehungen“ aufgefasst werden können. Im Hinblick auf die Ermittlung und Dokumentation angemessener Verrechnungspreise ist dies allerdings zu weitgehend und nicht sachgerecht.

Auch nach internationalen Grundsätzen der OECD ist die betrieblich veranlasste Leistungsbeziehung von einem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vorgang zu trennen. Überdies wäre (auch) die neue Definition der Geschäftsbeziehung, der im Hinblick auf die Verrechnungspreispraxis erhebliche Bedeutung zukommt, nicht praxistauglich.

Schuldverhältnisse, die das Nahestehen i. S. d. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG-Entwurf erst begründen, werden auch vom BMF bislang nicht als Geschäftsbeziehungen i. S. d. § 1 AStG-Entwurf angesehen (vgl. BMF-Schreiben 14. Mai 2004, BStBl. I 2004, 3).

U. E. besteht bei § 1 AStG-Entwurf über diese Fragestellung hinaus ein weitergehendes Regelungsbedürfnis mit Blick auf das EuGH-Urteil vom 21. Januar 2010, Rs. C-311/08, SGI (zu einer vergleichbaren belgischen Gewinnkorrekturregelung). Fraglich ist, ob § 1 AStG-Entwurf insgesamt den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen genügt.

Der EuGH entschied mit Urteil vom 21. Januar 2010, Rs. C-311/08, SGI, dass Unterschiede in der steuerlichen Behandlung der gebietsansässigen Gesellschaften je nach Ort des Sitzes der Gesellschaften eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit i. S. v. Art. 49 AEUV i. V. m. Art. 54 AEUV darstellen. Die Beschränkung könne aus Gründen der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung gerechtfertigt sein, wenn die Regelung berechnete und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele verfolge, die zwingende Gründe des Allgemeininteresses entsprächen, und zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich sei. Dies sei bei einer nationalen Regelung der Fall, wenn sie die Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsehe, damit festgestellt werden könne, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstelle, und nicht über das hinausgehe, was zur Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und der Notwendigkeit, die Steuerumgehung zu verhindern, in ihrer Gesamtheit erforderlich sei. Erstens müsse in jedem Fall, in dem der Verdacht bestehe, dass ein Vorgang über das hinausgehe, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt werden, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Zweitens müsse sich, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führt, dass der in Rede stehende Vorgang über das hinausgehe, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingung des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgehe, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaften vereinbart worden wäre.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

**§ 1 AStG-Entwurf und speziell die Definition der „Geschäftsbeziehung“ bedarf einer praxistauglichen rechtssicheren Formulierung, die im Einklang mit Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) steht und mit dem EU-Recht vereinbar ist.**

**Zu Artikel 8 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

**Nr. 2: § 4 Nr. 14b UStG-Entwurf (nichtärztliche Dialyseleistungen)**

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 UStG-Entwurf soll um den Doppelbuchstaben „hh“ ergänzt werden; danach sollen Krankenhausleistungen und ärztliche Heilbehandlungen auch dann umsatzsteuerfrei sein, wenn sie „von Einrichtungen, mit denen Verträge nach § 127 i. V. m. § 126 Abs. 3 des SGB V über die Erbringung nichtärztlicher Dialyseleistungen bestehen“, erbracht werden. Dieser Gesetzesinitiative ist im Grundsatz zuzustimmen.

Die Gesetzesbegründung sollte den klarstellenden Charakter der Regelung betonen. Der Gesetzgeber reagiert mit der Ergänzung auf die in der Praxis aufgetauchten Auslegungsschwierigkeiten und stellt damit die für die Praxis erforderliche Rechtsklarheit her.

Es ist notwendig, dass nichtärztliche Leistungen in das gesetzliche Spektrum umsatzsteuerlicher Leistungen aufgenommen werden. Die zu ändernde Vorschrift des § 4 Nr. 14b UStG-Entwurf befreit in Satz 1 bestimmte Behandlungsformen, wie etwa Krankenhausleistungen, ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen von der Umsatzsteuer, wenn sie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Dasselbe sollte aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gemäß Satz 2 auch dann gelten, wenn dieselben Leistungen von bestimmten anderen Einrichtungen erbracht werden. Zu dieser Aufzählung begünstigter Rechtsträger würden nun auch die Einrichtungen mit Verträgen nach § 127 i. V. m. § 126 Abs. 3 SGB V hinzugefügt werden. Systematisch könnte dies bei wörtlicher Auslegung jedoch die Gefahr in sich bergen, dass zwar der Leistungsträger von der Umsatzsteuer befreit wird, wegen Rechtsgrundverweis auf die enumerativ begünstigten Leistungen in Satz 1 aber dessen Steuerbefreiung letztlich ins Leere liefe. Grund dafür wäre bei wörtlicher Gesetzesauslegung, dass die nichtärztlichen Leistungen auch nach der Änderung des Gesetzes nicht wörtlich in dem Katalog der steuerbefreiten Leistungen in Satz 1 enthalten sind.

**Petitum:**

***Es ist eine Anpassung des § 4 Nr. 14b Satz 1 UStG-Entwurf um nichtärztliche Dialyseleistungen vorzunehmen. Steuerfrei sind: „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe, nichtärztliche Dialysebehandlungen und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.“***

**Nr. 3: § 13b Abs. 10 UStG-Entwurf (Schnellreaktionsmechanismus)**

a) Das Bundesministerium der Finanzen soll in § 13b UStG-Entwurf ermächtigt werden, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates den Umfang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers kurzfristig zu erweitern. Damit soll der sog. EU-Schnellreaktionsmechanismus

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

umgesetzt werden. Liegen konkrete Hinweise vor, die den Verdacht für erhebliche Steuerhinterziehungen rechtfertigen, oder gibt es Informationen über verwirklichte Steuerhinterziehungen in Deutschland, soll das BMF kurzfristig reagieren können. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist (zunächst) zeitlich beschränkt auf maximal 9 Monate. Nur wenn der Europäische Rat im regulären Verfahren nach Art. 395 MwStSystRL die Erweiterung bestätigt, darf Deutschland unbefristet daran festhalten. Verweigert der Rat die Ermächtigung, endet die Maßnahme spätestens nach 9 Monaten.

Die Wirtschaft hat sich bereits mehrfach und nachdrücklich dagegen ausgesprochen, das Reverse-Charge-Verfahren punktuell auf immer weitere Tatbestände auszudehnen. Denn die Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens geht immer zu Lasten der steuerehrlichen Unternehmen. Diese sehen sich durch die Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens steigenden Befolgungskosten bei der Erfüllung ihrer umsatzsteuerlichen Pflichten gegenüber. Zugleich steigt die Unsicherheit über den tatsächlichen Übergang der Steuerschuldnerschaft (etwa aufgrund zahlreicher Abgrenzungsschwierigkeiten, Zweifelsfragen etc.). Ein Beispiel ist die Einführung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für die Lieferung von Mobilfunkgeräten in § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG zum 1. Juli 2011, bei der es mehrerer BMF-Schreiben bedurfte (das letzte vom 27. August 2014), um die Regelung trennscharf zu gestalten. Auch bei der zum 1. Oktober 2014 neu eingeführten Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Metalle sind erhebliche Probleme bei der Abgrenzung der betroffenen Waren (häufig mehrere Tausend) sowie der Prüfung der Unternehmer-eigenschaft aufgetreten.

Zudem sehen wir die geplante Umsetzung des EU-Schnellreaktionsmechanismus über eine Verordnungsermächtigung kritisch. Damit soll die Regelung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers jeweils äußerst schnell wirksam werden, was die redlichen Wirtschaftsbeteiligten vor erhebliche Probleme bei der Umstellung ihrer Rechnungsstellung und Ausgangssteuerfindung stellt, da ggf. zehntausende von Produktstammdaten oder Kundenstammdaten umzustellen sind. Die Mehrheit der Unternehmen wird mit dieser schnelleren Gangart nicht Schritt halten können.

b) Da die ratio legis des Schnellreaktionsmechanismus die Vermeidung von Steuerausfällen durch Umsatzsteuerbetrug und nicht das Erzielen zusätzlicher Zinseinnahmen nach §§ 233a AO ff. für den Fiskus ist, müssen Regelungen getroffen werden, um die steuerehrlichen Wirtschaftsbeteiligten vor solchen ungewollten Folgen der Einführung des Schnellreaktionsmechanismus zu schützen. Insbesondere müssen die steuerehrlichen Wirtschaftsbeteiligten während der Umstellungsphase eine angemessene Vorlaufzeit zur Umstellung der Systeme der Rechnungsstellung und Ausgangssteuerfindung erhalten und in dieser Zeit vor steuerlichen Nebenfolgen geschützt werden. Ein angemessenes Mittel dazu ist die gesetzliche Normierung der Regelung des Abschnitts 13b.8 UStAE.

#### **Petitum:**

***Im Rahmen der Verordnungsermächtigung in § 13b Abs. 10 UStG-Entwurf werden folgende Sätze 3 und 4 hinzugefügt: „Hat ein leistender Unternehmer für einen von ihm erbrachten Umsatz § 13b Abs. 2 und 5 UStG in Verbindung mit der Rechtsverordnung nach Satz 1 nicht angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen hierfür vorgelegen haben, ist diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn sich beide Vertragsparteien über die Nichtanwendung des § 13b UStG einig waren und der Umsatz vom Leistenden in zutreffender Höhe versteuert wurde. Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn er-***

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

***brachten Umsatz § 13b Abs. 2 und 5 UStG in Verbindung mit der Rechtsverordnung nach Satz 1 angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen hierfür nicht vorgelegen haben, ist diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn sich beide Vertragsparteien über die Anwendung des § 13b UStG einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wurde.“***

c) Darüber hinaus muss geregelt werden, was mit der Gültigkeit der Verordnung geschieht, wenn auf Antrag der Bundesregierung der Rat zwar die Anschlussermächtigung nach Artikel 395 Richtlinie 266/112/EG erteilt, der Gesetzgeber sich aber anderweitig entscheidet, also die Umkehr der Steuerschuldnerschaft für nationale Leistungen nicht oder nicht in dem Umfang wie von der Bundesregierung beantragt beschließt. Nach dem Entwurf des § 13b Abs. 10 Satz 2 Nr. 3 UStG-Entwurf würde die Rechtsverordnung in diesem Fall fortbestehen und somit den manifestierten Willen des Gesetzgebers aushebeln.

**Petition:**

***In § 13b Abs. 10 Satz 2 Nr. 3 UStG-Entwurf sollte nach Satz 2 Satz 3 eingefügt werden: „Soweit eine gesetzliche Regelung trotz Erteilen der Ermächtigung nach Nummer 2 nicht in Kraft tritt, tritt die Verordnung gemäß Satz 1 nach neun Monaten nach ihrem Erlass außer Kraft.“***

d) Sowohl bei der aktuellen Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens auf Metalle (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG) und Tablet-Computer (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG) als auch bei der künftigen Einführung – ggf. im Rahmen des sog. Schnellreaktionsmechanismus – wird der Leistungsempfänger nur Steuerschuldner, wenn es sich um einen Unternehmer handelt. Der leistende Unternehmer muss mithin bei jeder Lieferung nach Unternehmen und Privatpersonen unterscheiden. Zum Nachweis der Unternehmereigenschaft in der EU wird die USt-IdNr. genutzt, deren Gültigkeit man für ausländische Unternehmen abfragen kann (siehe:

[http://www.bzst.de/DE/Steuern\\_International/USt\\_Identifikationsnummer/FAQ/FAQ\\_Bestaetigungsverfahren/Texte\\_Bestaetigungsverfahren/Bestaetigungsverf\\_FAQ\\_07.html;jsessionid=BE3AE96E0F3FEDAC31B516515B0D9989?nn=37792](http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/USt_Identifikationsnummer/FAQ/FAQ_Bestaetigungsverfahren/Texte_Bestaetigungsverfahren/Bestaetigungsverf_FAQ_07.html;jsessionid=BE3AE96E0F3FEDAC31B516515B0D9989?nn=37792)).

Für inländische Unternehmen besteht diese Möglichkeit nicht. Es ist mithin derzeit kein weitestgehend rechtssicherer Nachweis des Status des Leistungsempfängers möglich.

**Petition:**

***Auch für inländische Unternehmen sollte die Überprüfung der USt-IdNr. ermöglicht werden, um unnötigen Prüfungsaufwand zu verhindern.***

**Nr. 4: § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG-Entwurf (monatliche Abgabe von Voranmeldungen)**

Die geplante Verpflichtung zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen für Vorratsgesellschaften und Mantelkäufe sehen wir kritisch. Die Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug ist zwar ein wichtiges staatliches Anliegen. Die geplante Regelung belastet aber die große Mehrzahl der steuererhlichen Unternehmen.



Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Die Regelung hat sich zudem schon bei den Existenzgründern als weitgehend wirkungslos im Kampf gegen Umsatzsteuerbetrug erwiesen.

Der Rückgriff auf Vorratsgesellschaften und Firmenmäntel ist seit Jahren rückläufig. Hintergrund sind der Wegfall der Möglichkeit, steuerliche Verlustvorträge geltend zu machen, und die Beschleunigung bei der Gründung und Handelsregistereintragung. Heute werden Vorratsgesellschaften und Firmenmäntel insbesondere dann verwendet, wenn Ausländer unter den Gesellschaftern sind, weil bei ihnen die Gründungsformalitäten (z. B. Beglaubigung von Vollmachten) aufwändig und zeitraubend sind. Möglicherweise ist diese Zielgruppe im Fokus des Gesetzgebers, wobei natürlich auch die große Mehrzahl der ausländischen Investoren steuerredlich ist.

**Petition:**

***§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG-Entwurf ist zu streichen.***

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

## Teil B: Anmerkungen zu den Empfehlungen des Bundesrates

### Zu Ziffer 1: Allgemeine Anmerkungen zum Gesetzentwurf

Zu der vom Bundesrat eingeforderten Beratung seines Steuervereinfachungsgesetzes 2013 verweisen wir auf unsere **Vorschläge zur Steuervereinfachung**, die man mit in die Diskussion einbeziehen sollte (vgl. unsere Gemeinsame Eingabe an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 5. Juni 2014).

a) Gegenstand des Steuervereinfachungsgesetzes 2013, um dessen Beratung im Deutschen Bundestag der Bundesrat bittet, ist u. a. auch die „**Vereinfachung des Verlustabzugs nach § 15a EStG**“. Falls darunter erneut das Abstellen auf die Steuerbilanzwerte zu verstehen sein sollte, ist dies weiterhin abzulehnen, da hiermit in die Legitimation der Verlustnutzungsbeschränkung unzulässig eingegriffen wird. Soweit und solange der Beteiligte auf Grund seiner zivilrechtlichen Haftung den Verlust tragen muss, muss er auch verrechenbar sein. Dies wäre bei Abstellen auf die Steuerbilanzwerte nicht der Fall mit der Folge, dass bereits ein vorübergehendes negatives Kapitalkonto die horizontale Verlustverrechnung ausschließen würde.

#### Petition:

***Der Vorschlag des Bundesrates, den Verlustabzug nach § 15a EStG zu vereinfachen, wird abgelehnt.***

b) Die vom Bundesrat vorgeschlagene Streichung der Begünstigung für Initiatorenvergütungen von vermögensverwaltenden Beteiligungskapitalfonds (sog. Carried Interest) lehnen wir ab. Diese Regelung trägt erheblich dazu bei, gerade jungen Unternehmen, die auf Wagniskapital angewiesen sind, die Deckung ihres Finanzbedarfs zu erleichtern. Die Verbesserung der Rahmenbedingungen für Beteiligungskapitalfinanzierungen ist ein wichtiges Anliegen der Bundesregierung. Die Aufhebung dieser wirtschaftlich weiterhin sinnvollen und international üblichen Begünstigung des „Carried Interest“ wäre hiermit nicht vereinbar. Sie würde zur Abwanderung der Initiatoren von Beteiligungskapitalfonds in andere Länder führen. Gerade im Bereich von Frühphasenfinanzierungen ist die räumliche Nähe der Initiatoren zu den Portfoliogesellschaften jedoch zwingend für den Erfolg der Investments erforderlich. Die Gründe für die Einführung der Steuerbegünstigung des „Carried Interest“ bestehen damit unverändert fort.

#### Petition:

***Auf die Streichung der Begünstigung des „Carried Interest“ ist zu verzichten.***

c) In seinen allgemeinen Anmerkungen zum Gesetzentwurf fordert der Bundesrat innerhalb der bereits mehrfach vorgetragenen Steuervereinfachungsvorschläge erneut die Einführung eines Sockelbetrags bei der Steuerermäßigung für Handwerkerrechnungen gemäß § 35a Abs. 3 EStG. Die Einführung eines Sockelbetrags bei der steuerlichen Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen würde dieses wichtige Instrument zur Stärkung von Mittelstand und Handwerk und zur Bekämpfung von Schwarzarbeit dort, wo es am meisten Wirkung entfaltet, aushebeln und dem Gedanken der Sozialverträglichkeit zuwider laufen. Gerade die Leistungsträger im unteren und mittleren Einkommensbereich nutzen die vollständige steuerliche Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen für Kleinrenovierungen und weitere alltägliche Handwerkerleistungen. Die isolierte Einführung eines Sockelbetrags würde vornehmlich diese Steuerpflichtigen belasten. Zudem ist die vollständige steuerliche Absetz-

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

barkeit von Handwerkerleistungen insbesondere für kleine und mittlere Unternehmen als Wirtschaftsfaktor von großer Bedeutung. Auch vor dem Hintergrund der Einführung des Mindestlohns gewinnt die vollständige steuerliche Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen als wirkungsvolle Maßnahme zur Bekämpfung der Schwarzarbeit wieder an Gewicht. Schließlich hat die vollständige steuerliche Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen unbestritten massiv dazu beigetragen, die Schwarzarbeit einzudämmen und dem Fiskus und den Sozialkassen dadurch zu Mehreinnahmen verholfen. Hinzu kommt, dass der Koalitionsvertrag Steuererhöhungen ausdrücklich ausschließt. Dies beinhaltet auch, dass Steuererleichterungen nicht eingeschränkt werden dürfen.

**Petitum:**

***Die vollständige steuerliche Absetzbarkeit von Handwerkerleistungen muss, um weiterhin erfolgreich als Maßnahme zur Bekämpfung von Schwarzarbeit für alle Steuerpflichtige zu wirken, in ihrer jetzigen Ausgestaltung erhalten bleiben. Die Einführung eines Sockelbetrags bei der Steuerermäßigung für Handwerkerrechnungen ist abzulehnen.***

**Zu Ziffer 4: Artikel 1 nach Nummer 9 (187 AO) , Artikel 10 (§ 21 Abs. 3 FVG) (Hinzuziehen externen Sachverständes zu Betriebsprüfungen)**

Es stellt schon eine Belastung dar, dass neben den Betriebsprüfern und Bundesprüfern noch zusätzlich durch die Kommunen eine Prüfung der gewerbesteuerlich relevanten Sachverhalte erfolgen soll. Bei einem Unternehmen mit 400 Betriebsstätten könnte es dazu kommen, dass 400 Gemeindeprüfer bei einer Betriebsprüfung erscheinen. Es besteht zudem die erhöhte Gefahr, dass etwaige Konflikte zwischen mehreren Gemeindeprüfern auf dem Rücken der Unternehmen ausgetragen werden.

**Petitum:**

***Die vorgeschlagene Regelung wird abgelehnt. Mehrere beteiligte Gemeinden sollten verpflichtet werden, ihre Rechte von einem Gemeindeprüfer wahrnehmen zu lassen.***

**Zu Ziffer 7: Artikel 1 Nummer 17 –neu- (§ 385 Abs. 3 –neu-AO) (Unterlagen, die bei Dritten vorhanden sind)**

Nach dem Vorschlag des Bundesrates soll in § 385 Abs. 3 AO-Entwurf eine gesetzliche Verpflichtung zur Herausgabe von Daten in digitaler Form im Rahmen steuerstrafrechtlicher Ermittlungsverfahren eingeführt werden. Der Inpflichtnahme Dritter zur Mitwirkung im Strafverfahren sind jedoch zu Recht Grenzen gesetzt. Diese Ansicht teilt auch die Bundesregierung in ihrer ablehnenden Gegenäußerung zu diesem Vorschlag (BT-Drs. 18/3158, S. 100). Den Unternehmen ist nicht zuzumuten, dass Daten zunächst in eine digital auswertbare Form umgewandelt werden müssten, da die dafür vorgesehenen Entschädigungen nach § 7 Abs. 3 JVEG (1,50 Euro pro Datei, für die in einem Arbeitsgang überlassenen oder in einem Arbeitsgang auf denselben Datenträger übertragenen Dokumente werden jedoch höchstens 5 Euro ersetzt) nicht ansatzweise eine angemessene Entschädigung darstellen. Die Einführung wird daher abgelehnt und sollte ersatzlos gestrichen werden.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

***Nach den Erfahrungen mit den praktischen Schwierigkeiten des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, die insbesondere darin liegen, dass die Finanzverwaltung die in den Unternehmen vorhandenen Systeme „nicht verarbeiten kann“, ist eine Erweiterung abzulehnen und sollte daher gestrichen werden.***

**Zu Ziffer 9: § 4 Abs. 5a EStG-Entwurf – Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs bei hybriden Finanzierungen**

Der vorgeschlagene § 4 Abs. 5a EStG-E macht zum einen den Abzug von Aufwendungen von einer korrespondierenden Besteuerung beim Empfänger abhängig. Zum anderen verwehrt er den Abzug von Betriebsausgaben in Deutschland, soweit die Ausgabe in einem anderen Staat ebenfalls die steuerliche Bemessungsgrundlage mindert.

Der Entwurf des Bundesrates geht weit über die im Rahmen des OECD-Projekts zu BEPS (BEPS-Aktionspunkt 2 „Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements“) angedachten Lösungswege hinaus. So zielen die Vorschläge des Bundesrates auf alle hybriden Strukturen – auch solche zwischen Dritten. Damit stehen sie im Widerspruch zu den Vorschlägen der OECD, bei denen eine weitergehende Änderung in Bezug auf eine Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs ausdrücklich und bewusst auf Konzerne (mind. 25 Prozent Beteiligung) und strukturierte Gestaltungen beschränkt worden sind.

Auch wenn sich die beteiligten Staaten auf Grundzüge des Umgangs mit hybriden Strukturen verständigt haben, sind die entscheidenden Details bislang ungeklärt. Die diesbezüglichen Arbeiten auf OECD-Ebene schreiten voraussichtlich noch bis mindestens Herbst 2015 weiter fort. So soll etwa die Funktion hybrider Anleihen bei Banken und Versicherungen noch näher untersucht werden. Diese sollen dazu dienen, die Eigenmittelsituation bei Banken und Versicherungen zu stärken. Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelungen stehen damit im Widerspruch zur politischen Zielsetzung, die Stabilität der Finanzmärkte durch eine verstärkte Ausgabe hybrider Anleihen zu erhöhen. Auch aus diesem Grund sieht der OECD-Bericht die Begrenzungen auf Konzerne und strukturierte Gestaltungen vor.

Ein nationaler Alleingang ohne Rücksicht auf das laufende Verfahren auf internationaler Ebene bedeutet unweigerlich eine hohe Gefahr eines „Bumerang-Effekts“, sofern andere Länder ebenfalls voreilig unilateral tätig werden. Aus Sicht der Unternehmen bedeuten derartige unilaterale Regelungen immer ein stark erhöhtes Risiko für Doppelbesteuerungen aufgrund nicht aufeinander abgestimmter Vorschriften. Dem Bundesrat geht es ausdrücklich um die Generierung zusätzlichen Steuersubstrats. Obwohl bisher kein Besteuerungsrecht besteht, würde Deutschland nach den Empfehlungen einseitig zu Lasten der eigenen Wirtschaft besteuern, mit der Begründung, dass der andere Staat zu wenig besteuern würde. Zudem hat Deutschland im vergangenen Jahr mit der Neuregelung von § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG im Vorgriff auf die Änderung der Mutter-Tochter-Richtlinie bereits einseitig das Korrespondenzprinzip für Dividenden verankert.

Der Vorschlag des Bundesrates ist zudem in der Praxis nicht umsetzbar. In vielen Fällen ist es einem Unternehmen nicht möglich, die (persönliche) Steuerstruktur des Zahlungsempfängers in allen Ländern zu erkennen oder zu ermitteln. Insbesondere bei über den Kapitalmarkt erworbenen Anlei-

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

hen hat der Emittent regelmäßig keine Kenntnisse davon, wer Inhaber der Anleihen ist und erst recht nicht, wie die Erträge beim Empfänger steuerlich behandelt werden. Das gilt erst recht für etwaige mittelbare Zahlungsempfänger, auf die der Entwurf ebenfalls abstellt. Sämtliche Unternehmensfinanzierungen über die Kapitalmärkte würden dadurch erheblich beeinträchtigt und de facto einem Betriebsausgabenabzugsverbot unterworfen.

Die Empfehlungen des Bundesrates verkennen zudem, dass nicht jede hybride Struktur auf einer Steuergestaltung beruht, sondern oftmals logische Folge weltweit unterschiedlicher Steuersysteme ist. Ein vorpreschender, nationaler Alleingang – wie ihn der Bundesrat empfiehlt – würde die Uneinheitlichkeit der Steuersysteme noch verstärken, indem er ein international abgestimmtes Vorgehen – wie es der laufende BEPS-Prozess im Rahmen der G20/OECD anstrebt – konterkariert. Schließlich wirft die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung im EU-Kontext Fragen der Vereinbarkeit mit den Grundätzen des Binnenmarktes, insbesondere mit der Dienstleistungsfreiheit auf.

**Petition:**

***Auf eine Übernahme des Vorschlages des Bundesrates zu Ziffer 9 ist zu verzichten.***

**Zu Ziffer 11: § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG-Entwurf – Zukunftssicherungsleistungen kein Sachbezug**

Es wird vorgeschlagen, im § 8 Abs. 1 EStG zukünftig zu regeln, dass Ausgaben, die ein Arbeitgeber leistet, um einen Arbeitnehmer (oder dessen Angehörige) gegen Krankheit, Unfall, Invalidität, Alter oder Tod abzusichern, für den Arbeitnehmer keinen Sachbezug darstellen, sondern Barlohn. Diese Festlegung würde Versicherungsschutz, der vom Arbeitgeber zugewendet wird, gegenüber allen anderen Waren und Dienstleistungen diskriminieren, da eine Einbeziehung von Versicherungsprodukten in die 44 Euro-Freigrenze dann nicht mehr möglich wäre. Hierfür gibt es keine sachliche Begründung.

Im Gegenteil hat der Bundesfinanzhof in seinem Urteil, Az. VI R 24/10, vom 14. April 2011 zu dieser Frage klar entschieden, dass die Gewährung von Krankenversicherungsschutz in Höhe der geleisteten Beiträge Sachlohn ist, wenn der Arbeitnehmer ausschließlich Versicherungsschutz verlangen kann und nicht stattdessen eine Geldzahlung.

Ein Ausschluss aus der 44 Euro-Freigrenze würde für die in der Praxis hauptsächlich von Arbeitgebern zugewendeten Kranken- und Pflege-Zusatzversicherungen bedeuten, dass diese Zuwendungen zukünftig nicht mehr erfolgen. Denn schon ein Mittelständler ist mit erheblichem zusätzlichen Bürokratieaufwand konfrontiert, wenn er bei einer Versicherung für ganze Arbeitnehmergruppen eine individuelle Versteuerung und Verbeitragung vornehmen muss. Somit würden auch keine Steuermehreinnahmen generiert. Dies wäre nicht nur unter sozialpolitischen Gesichtspunkten bedauerlich, sondern würde auch dem von der Bundesregierung verfolgten Ziel einer „Stärkung der Eigenvorsorge“ entgegenwirken. Zudem wäre nicht nachvollziehbar, dass Zuwendungen in Form von z. B. Benzin oder anderen reinen Konsumgütern weiterhin steuerlich begünstigt werden, Versicherungsschutz, der sogar die öffentlichen Kassen entlasten kann, hingegen nicht.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

***Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sollte umgesetzt werden und Zuwendungen des Arbeitgebers für betriebliche Kranken- oder Pflegezusatzversicherungen oder in Form von vergleichbarem anderen Versicherungsschutz als Sachbezug i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG qualifiziert werden.***

**Zu Ziffer 11: § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG-Entwurf – Gutscheindefinition**

§ 8 Abs. 1 Satz 2 EStG-Entwurf sieht vor, Gutscheine nicht mehr als Sachlohn, sondern als Barlohn zu behandeln. Folge dessen wäre, dass Gutscheine an Arbeitnehmer nicht mehr unter die Freigrenze von 44 Euro fallen würden. Zudem würde die Rechtsprechung des BFH aus dem Jahr 2011 (Az. VI R 21/09, VI R 27/09, VI R 41/10, BStBl 2011 Teil II ab Seite 383) ausgehebelt. Wie auch bei der Umqualifizierung der Zukunftssicherungsleistungen in Barlohn handelt es sich letztlich um eine Steuererhöhung zu Lasten der Arbeitnehmer.

Die vorgeschlagene Regelung sehen wir kritisch. Zu bedenken ist, dass Gutscheine auch als Geschenke an Arbeitnehmer verwendet werden, etwa um besondere Leistungen zu honorieren. Würde bei Gewährung eines Wertgutscheins künftig Lohnsteuer abzuführen sein, dürfte die Freude des Arbeitnehmers am Geschenk getrübt sein, wenn er am Monatsende feststellt, dass sein Nettogehalt wegen der abzuführenden Lohnsteuer niedriger ausfällt. Er hätte auch nicht die Möglichkeit, § 37b EStG zu nutzen und 30 Prozent pauschale Lohnsteuer zu erheben und selbst übernehmen. Da hier Sachlohn in Barlohn umdefiniert wird, ist § 37b Abs. 2 EStG nicht anwendbar.

Nennenswerten fiskalischen Erfolg als "Gegenwert" können wir hingegen nicht erkennen, da die Umgestaltung die Nutzung der 44-Euro-Grenze in diesem Bereich allenfalls marginal einschränken wird.

**Petitum:**

***Die Wirtschaft lehnt die Bundesrats-Empfehlung zur Einführung eines § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG ab.***

**Zu Ziffer 11: § 8 Abs. 2 EStG-Entwurf – Definition Verbraucherpreis**

Mit einer Neufassung des § 8 Abs. 2 und 3 EStG soll die Bewertung von Sachbezügen zur Besteuerung geldwerter Vorteile von Arbeitnehmern gesetzlich neu geregelt werden. Umfasst ist dabei auch die Besteuerung von Mitarbeiterrabatten beim Kauf von Waren. Aufgrund der hohen Werte von Kraftfahrzeugen wirkt sich eine mögliche gesetzliche Neuregelung der Besteuerung von Mitarbeiterabatten vor allem in der Automobilindustrie spürbar aus. Betroffen sind jedoch auch andere Branchen.

Bisher werden die Rabattvorteile beim Kauf von Kraftfahrzeugen nur dann besteuert, wenn mit dem Rabatt der tatsächliche Marktpreis unterschritten wird. Insofern besteht eine eindeutige Rechtsprechung, die von der Finanzverwaltung bereits im Jahr 2013 folgerichtig umgesetzt wurde (BMF-Schreiben vom 16. Mai 2013).

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Mit der geplanten Neuregelung soll diese „abgestimmte“ Rechtslage nun im Wege eines „Nichtanwendungsgesetzes“ faktisch aufgehoben werden. Mitarbeiterrabatte sollen bei der Lohnsteuer künftig mit einem höheren Wert besteuert werden, indem individuelle Preisverhandlungen nicht mehr berücksichtigt werden. Es erfolgt gerade keine Umsetzung der bisherigen Rechtsprechung, nach der der tatsächliche Marktpreis – am Ende von Preisverhandlungen – anerkannt wurde. Der vorgeschlagene Gesetzestext führt bei der Lohnsteuer zu einer deutlichen Verschärfung gegenüber der geltenden Rechtslage, ist systematisch nicht sachgerecht und darüber hinaus hinsichtlich seiner Umsetzung und der Folgewirkungen auf andere Rechtsnormen nicht durchdacht. Aus diesen Gründen lehnt die Wirtschaft den Gesetzesvorschlag grundsätzlich ab. Im Ergebnis erfolgt damit eine „Scheinlohnbesteuerung“ und eine solche Steuerhöhung widerspricht den Zielen des Koalitionsvertrages.

**Petitum:**

***Die Wirtschaft lehnt die Bundesrats-Empfehlung zur Änderung des § 8 Abs. 2 EStG und Streichung des § 8 Abs. 2 EStG strikt ab.***

**Zu Ziffer 20: Neufassung § 3 Nr. 33 EStG – Kinderbetreuung**

Die vorgesehene Ausweitung der Steuerfreiheit für Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung und Betreuung von Kindern auf Kinder bis zum 14. Lebensjahr und auf Kinder mit körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung, ist sehr zu begrüßen. Dies stärkt das gesamt-gesellschaftlich bedeutende Ziel der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie.

Nicht zielführend ist dagegen, die Steuerfreiheit dieser Arbeitgeberleistungen (mit Ausnahme der Unterbringung und Betreuung in eigenen Einrichtungen des Arbeitgebers) auf zwei Drittel der Leistungen zu begrenzen. Die Gesamtevaluation der Bundesregierung zu den familien-politischen Leistungen zeigt, dass Kinderbetreuung die familienpolitischen Ziele (v. a. Vereinbarkeit von Beruf und Familie, Erhöhung der Erwerbsbeteiligung von Frauen) am besten zu erreichen hilft. Daher sollten diese nachweislich positiven Effekte durch die volle Steuerfreiheit der Unterbringungs- und Betreuungskosten gestärkt werden. Folgerichtig sollte auch der Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) in vollem Umfang, höchstens bis 6.000 Euro je Kind, ermöglicht werden (vgl. Teil C Punkt I 2). Außerdem würde bei einer Begrenzung der Steuerfreiheit der Arbeitgeberleistungen der Lohnsteuerabzug unnötig bürokratisiert (Aufteilung der Leistungen in die steuerfreien zwei Drittel und das steuerpflichtige Drittel).

**Petitum:**

***§ 3 Nr. 33 Satz 3 EStG-Entwurf sollte wie folgt lauten: „Leistungen nach Satz 1 Buchstabe b sind in vollem Umfang, höchstens 6.000 Euro je Kind und Jahr, steuerfrei.“***

***In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass zu den Unterbringungs- und Betreuungsleistungen auch die kurzfristige Kindernotbetreuung zählt.***

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Zu Ziffer 24: Artikel 5 Nummer 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa (§ 10 Abs. 3 Satz 1 EStG) – Basisversorgung / Höchstbetrag**

Der Bundesrat lehnt die von der Bundesregierung vorgeschlagene Anhebung der Förderhöchstgrenze für die Basisversorgung ab. Hierzu haben wir bereits oben in Teil A zu Artikel 5 Nr. 5 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa ausführlich Stellung genommen. Hierauf wird verwiesen.

**Zu Ziffer 33: Artikel 5 Nummer 14 (§ 44 Abs. 1 Satz 3 EStG) – Einführung einer Pflicht zur Berücksichtigung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bei der Abgeltungsteuer**

Der Bundesrat hält es für erforderlich, dass Banken und Versicherungsunternehmen die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung anwenden, wenn sie Kapitalertragsteuer (Abgeltungsteuer) einbehalten. Zur Begründung wird angeführt, dass sich das aus der Systematik der Abgeltungsteuer ergebe.

Der Vorschlag überrascht auf den ersten Blick, binden Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung (wie z. B. BMF-Schreiben) doch nur die Finanzbehörden, nicht aber private Dritte. Daran ändert auch nichts, dass die Vorschriften im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden. Gebunden sind Abzugsverpflichtete nur an Recht und Gesetz, nicht aber an Verwaltungsvorschriften (Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung). Darüber hinaus wird man kaum davon sprechen können, dass Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen „Organe der Steuererhebung“ sind, da sie nicht beliehen sind.

Auf den zweiten Blick wird man jedoch einräumen müssen, dass es sich um einen Vorschlag handelt, der im Spannungsfeld zwischen der Gesetzmäßigkeit des Verhaltens der Abzugsverpflichteten und dem Rechtsschutzbedürfnis der Kunden zu praktikablen Ergebnissen für alle Beteiligten führt. Die Rechtmäßigkeitskontrolle findet nicht auf der Ebene der Anbieter statt, sondern zutreffend beim zuständigen Finanzamt des Kunden. Von hier aus kann dieser den Rechtsweg beschreiten. Langwierige Streitverfahren auf der Ebene der Abzugsverpflichteten im Massenverfahren der Abgeltungsteuer mit ihrem Zeitdruck (mit ggf. unterschiedlichen Ergebnissen) werden vermieden.

Dieser pragmatische Ansatz ist jedoch nur im Rahmen der Abgeltungsteuer vertretbar. Die Bindungswirkung von BMF-Schreiben darf aus den genannten Gründen nicht auf andere Fälle der „Zwangsverpflichtung“ ausgedehnt wird (z. B. auf andere Abzugssteuern wie Lohnsteuer, Versicherungssteuer, Bauabzugsteuer).

**Petitum:**

***Der Vorschlag des Bundesrates ist aus pragmatischen Gründen für den eng umgrenzten Fall der Abgeltungsteuer ausnahmsweise akzeptabel. Darüber hinaus wird er strikt abgelehnt.***

**Zu Ziffer 35: Artikel 5 Nr. 14a – neu – (§ 44b Absatz 5 Satz 3 – neu – EStG) – Berücksichtigung von nachträglich eingereichten NV-Bescheinigungen und Freistellungsaufträgen**

Der Bundesrat schlägt vor, dass Banken und Versicherungsunternehmen künftig nachträglich eingereichte Freistellungsaufträge und NV-Bescheinigungen berücksichtigen müssen, wenn sie von den Kunden eingereicht werden, bevor die Steuerbescheinigung ausgestellt wurde.



Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Die geplante Änderung ist abzulehnen. Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen sind bemüht, ihren Kunden so schnell wie möglich nach Ablauf eines Kalenderjahres bzw. eines Geschäftsvorfalles die Jahressteuerbescheinigungen bzw. die Einzelsteuerbescheinigung zur Verfügung stellen zu können. Von den Kunden nicht abgefragte Steuerbescheinigungen werden in der Regel in einem elektronischen Archiv abgelegt und können zu jedem Zeitpunkt hieraus generiert und dem Kunden unverzüglich ausgehändigt werden. Es würde einen enormen, kaum kalkulierbaren Zusatzaufwand bedeuten, wenn die Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen die Erstellung der Steuerbescheinigungen über einen unter Umständen sehr langen, völlig unbestimmten Zeitraum nach dem Jahreswechsel noch „offen“ halten müssten, da dem Kunden für das Verlangen einer Steuerbescheinigung nach dem Gesetz keine Schlussfrist gesetzt wird. Es wäre dann auch nicht mehr möglich, dem Kunden auf seinen Wunsch unverzüglich eine Steuerbescheinigung auszustellen. Dies ist unter den Bedingungen eines elektronischen Massenverfahrens nur möglich, wenn der Erstellungsprozess für die Bescheinigungen zu einem betriebsintern bestimmten Zeitpunkt abgeschlossen werden kann und die Steuerbescheinigungen ab dann in fertiger Form in einem elektronischen Archiv vorgehalten werden. Zudem würde der Vorschlag mit der Pflicht kollidieren, bis 1. März des jeweiligen Folgejahres die Meldung der in Anspruch genommenen Freistellungsaufträge und NV-Bescheinigungen nach § 45d EStG an das BZSt vorzunehmen.

Bei Umsetzung dieses Vorschlags würde sich für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen ein gravierender Zusatzaufwand ergeben. Dieser zusätzliche Erfüllungsaufwand sollte schriftlich quantifiziert werden, bevor über diesen Vorschlag befunden wird. Die Bundesregierung sollte hier den Normenkontrollrat zu einer Kostenschätzung auffordern.

**Petition:**

***Eine gesetzliche Verpflichtung der Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen, de facto ohne zeitliche Begrenzung noch Freistellungsaufträge oder NV-Bescheinigungen rückwirkend zu berücksichtigen, ist unter den gegebenen Bedingungen eines elektronischen Massenverfahrens völlig unpraktikabel und wird abgelehnt. Die fehlende Quantifizierung des Erfüllungsaufwands bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen durch den Normenkontrollrat sollte unverzüglich nachgeholt werden.***

**Zu Ziffer 36: § 8b Abs. 4 KStG – Veräußerungsgewinne von Streubesitzanteilen**

Der Bundesrat hält eine Prüfung der Steuerpflicht für Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen – einer Beteiligung von weniger als 10 Prozent – für nötig.

Eine solche Steuerpflicht würde die Bedingungen für Wagniskapitalfinanzierung in Deutschland erheblich verschlechtern. Viele Start-up-Unternehmen sind darauf angewiesen, dass sich Investoren an dem Unternehmen beteiligen, wobei auch Beteiligungen von unter 10 Prozent eingegangen werden. Zudem werden im Rahmen von Clustern und Lieferketten häufig wechselseitige Beteiligungen in geringem Umfang eingegangen, um die Partnerschaften – gerade im innovativen Bereich – zu stärken und zu verstetigen. Diese Beteiligungsmöglichkeiten würden mit dem Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrates deutlich an Attraktivität verlieren und die Standortqualität schwächen.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Außerdem wäre von einer Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne die betrieblichen Altersvorsorge betroffen (z. B. CTA-Modelle), da ein erheblicher Anteil des Streubesitzes von Aktien in Pensionsvermögen investiert ist. Das Investment in Aktien ist gerade in der derzeitigen Niedrigzinsphase ein elementarer Baustein, um die Rendite zur Finanzierung der betrieblichen Altersvorsorge zu gewährleisten. Durch eine Besteuerung der Veräußerungsgewinne würde das richtige und politisch gewollte Ziel des Ausbaus der zusätzlichen kapitalgedeckten Altersvorsorge behindert. Reine Leistungszusagen würden in Höhe der Besteuerung zu Lasten der Arbeitgeber verteuert, bei beitragsorientierten Zusagen würde die Betriebsrente der Arbeitnehmer um die zusätzliche Steuerlast reduziert. Zudem würde es durch die nachgelagerten Besteuerung beim Rentenempfänger zu einer systemwidrige Doppelbesteuerung kommen.

Darüber hinaus ist auf Folgendes zu verweisen: Schon die Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden im März 2013 verstößt gegen das System der Einmalbesteuerung bei Ausschüttungen. Durch die Regelung sollten Doppelbesteuerungen und Kaskadeneffekte vermieden werden. Die Regelung konnte nur damit begründet werden, dass „ansonsten ausländischen Anteilseignern die Kapitalertragsteuer zu erstatten wäre, was zu nicht hinnehmbaren Steuerausfällen führen würde“. Im Ergebnis mussten inländische Anteilseigner im Interesse dieser ausländischen Anteilseigner eine massive Steuererhöhung in Kauf nehmen.

Die Besteuerung der Veräußerungsgewinne ist demgegenüber durch nichts zu rechtfertigen, da sie nicht zum Kapitalertragsteuer-Abzug führt und ausschließlich eine weitere massive Steuererhöhung darstellt. Die seinerzeit mit Einführung des § 8b KStG erreichte Verbesserung des Holding-Standortes Deutschland würde in ihr Gegenteil verkehrt und ein Ausweichen auf steuerlich günstigere Standorte zur Folge haben.

Die Gewinne haben regelmäßig auf Ebene der Kapitalgesellschaft bereits der vollen Versteuerung unterlegen und sollen nun auf Ebene des Aktionärs nochmals der vollen Besteuerung unterworfen werden (Doppelbesteuerung der nämlichen Gewinne).

Darüber hinaus wäre nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG zum Rückwirkungsverbot eine Festschreibung der Werte zum Übergangszeitpunkt erforderlich, wobei als Folge der Steuerpflicht auch die Veräußerungsverluste steuerlich abziehbar sein müssten. Die vom Bundesrat angedachte Schedule dürfte einer Überprüfung auf Verfassungsmäßigkeit nicht standhalten (wir verweisen hierzu auf das Übermaßverbot und den Gleichheitsgrundsatz). Insgesamt würden die vom Bundesrat vorgeschlagenen steuerlichen Änderungen zu erheblichen Haushaltsrisiken und Standortnachteilen führen.

**Petitum:**

***Auf eine Übernahme des Vorschlages des Bundesrates zu Ziffer 36 ist zu verzichten.***

**Zu Ziffer 37: § 8c Abs. 1 Satz 5 und § 34 Abs. 6 KStG – Konzernklausel bei der Mantelkaufregelung**

Die bisherige Ausnahme zur Mantelkaufregelung des § 8c KStG für Erwerbe innerhalb von Konzernen (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG) hat erhebliche Schwächen. Diese werden durch den Vorschlag teilweise behoben. Das gilt insbesondere für die nun ausdrücklich begünstigte Konstellation, dass die Konzernspitze ein Personenunternehmen ist. Diese Rechtsform ist gerade im Mittelstand weit ver-

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

breitet. Es verbleiben aber weitere Ungereimtheiten. Das betrifft insbesondere die Anwendung der stillen Reserven-Klausel in Fällen, in denen ein Anteil an einer als Organträgerin fungierenden Muttergesellschaft übertragen werden. Hier kann es bei Übertragung von Anteilen zum Untergang von Verlusten kommen, obwohl diese nach dem Sinn der stillen Reserven-Klausel eigentlich erhalten bleiben sollten. Darüber hinaus wäre eine Absenkung der Beteiligungsanforderung von 100 Prozent auf 95 Prozent sinnvoll, wie sie auch in der grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel enthalten ist.

Ferner regen wir an, den Entwurf des BMF-Schreibens zu § 8c KStG noch einmal praxisfreundlich zu überarbeiten.

**Petition:**

***Der Vorschlag des Bundesrates zur Ziffer 37 sollte übernommen werden. Darüber hinaus sollten Ungereimtheiten im Bereich der stille Reserven-Klausel bereinigt und die Beteiligungsquote bei der Konzernklausel abgesenkt werden.***

**Zu Ziffer 40 und 41: § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG – Reverse-Charge bei Metallen**

Die seit 1. Oktober 2014 geltende Regelung über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge) bei Metalllieferungen ist in der Praxis nicht rechtssicher umsetzbar. Einerseits führt sie auf der Einzelhandelsstufe zu Anwendungsproblemen – worauf der Bundesrat zutreffend hingewiesen hat. Zum anderen ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten auch im B2B-Bereich.

Für den Einzelhandel ist die Regelung nicht umsetzbar, da die Unternehmernehereigenschaft an der Kasse nicht ad hoc geprüft werden kann und die Ausstellung von Netto-Rechnungen an der Kasse auf Risiko des Leistungserbringers erfolgt, wenn die Unternehmernehereigenschaft des Leistungsempfängers nicht besteht. Zusätzlich dürften hierdurch Betrugsmöglichkeiten geschaffen werden, wenn ein steuerfreier Einkauf im Einzelhandel ermöglicht würde. Mit der vom Bundesrat vorgeschlagenen 5.000 Euro-Grenze können diese Probleme reduziert werden. Wichtig ist allerdings, dass diese Grenze – wie in Österreich - optional ausgestaltet wird. Hintergrund ist zum einen, dass viele Unternehmen ihre IT-Systeme bereits umgestellt haben. Die Einführung einer verpflichtenden Schwelle würde dort also erneuten Programmieraufwand bedeuten. Zum anderen würde die Behandlung von Metalllieferungen auf Vorstufen des Einzelhandels verkompliziert. Die IT-technische Verarbeitung von Lieferchargen mit Waren die teils der Regelbesteuerung, teils dem Reverse Charge-Verfahren unterliegen, ist in vielen Unternehmen technisch nur nach einem kosten-trächtigen IT-Umstellungsverfahren möglich.

Enorme Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben sich bei der Frage, welche Lieferungen überhaupt erfasst sind. Das beginnt schon bei der Frage, ob eine Metalllieferung oder eine Bauleistung vorliegt, was insbesondere für Handwerker relevant ist. Eine Unterscheidung ist aber aufgrund der unterschiedlichen Anwendungsvoraussetzungen unbedingt erforderlich. Darüber hinaus muss der Erwerber prüfen, ob das an ihn gelieferte Metall der Anlage 4 zu § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegt. Hierfür muss er die entsprechenden Zolltarifnummern ermitteln. Werden die gelieferten Roh-Metalle verarbeitet, stellt sich die Frage, ob es sich bei Weiterlieferung dann noch um solche Roh- und Vormaterialien handelt, die von der Anlage 4 erfasst sind. Andere Branchen als der Metallhandel

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

sind daher in der Folge massiv durch die Neuregelung belastet, obwohl die Regelung ursprünglich gar nicht auf sie abzielte.

Aber auch im Metallhandel selbst sorgt die Neuregelung für Probleme. Bei der Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers wurde der Anwendungsbereich unter Verweis auf Zolltarifnummern abgegrenzt. Dies führt in der Wertschöpfungskette zu Unklarheiten über den Anwendungsbereich. Diese entstehen dadurch, dass Anlage 4 Halbzeuge und Neumetalle bestimmter Metallarten erfasst, ohne ersichtlichen Grund aber eine Reihe von Produkten mit vergleichbaren Eigenschaften unerwähnt lässt.

Wir halten gesetzliche Korrekturen noch vor Ablauf der momentanen Nichtbeanstandungsfrist bis 31. Dezember 2014 für geboten. Weiter ist zu berücksichtigen, dass je nach Reichweite gesetzlicher Änderungen wieder Umsetzungsbedarf in den Unternehmen entsteht. Ggf. sind die Änderungen daher mit einer Umsetzungsfrist von einem halben Jahr ab Verabschiedung des Gesetzes flankieren.

#### **Petitum:**

***Die vom Bundesrat vorgeschlagene Bagatellgrenze von 5.000 Euro sollte eingeführt werden. Es sollte dabei in § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG vorgesehen werden, dass der leistende Unternehmer auf die Anwendung der Vorschrift verzichten kann, wenn das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt den Schwellenwert von 5.000 Euro nicht überschreitet.***

***Produkte, die für den Verkauf an den Endverbraucher geeignet und bestimmt sind, wie z. B. Haushalts-Aluminiumfolie, sollten aus dem Anwendungsbereich von § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG ausgenommen werden. Hierzu sollte in Anlage 4 der Satz aufgenommen werden: „Die Gegenstände dürfen nicht für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht sein.“***

***Um aufwändige Rechnungskorrekturen und Berichtigungen von Umsatzsteuer-Anmeldungen zu vermeiden, ist eine Regelung wünschenswert, dass in Zweifelsfällen eine versehentliche Nichtanwendung von § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG nicht beanstandet wird, wenn der Umsatz vom Leistenden korrekt versteuert wurde.***

***Es ist eine Übergangsfrist bis zum 30. Juni 2015 aufzunehmen.***

#### **Weiterer dringender Änderungsbedarf in § 13b UStG**

Die durch das KroatienBegleitG aufgenommene Abtretungsregelung in § 27 Abs. 19 UStG läuft in der Praxis häufig leer und muss daher ergänzt werden.

Hintergrund ist, dass die Verträge zwischen Handwerksunternehmen und Bauträgern vielfach Abtretungsverbote enthalten, die einer Abtretung der Umsatzsteuerforderung an das Finanzamt entgegenstehen. Bauträger weigern sich zudem zum Teil, die ihnen vom Finanzamt erstattete Umsatzsteuer an die leistenden Unternehmer auszuzahlen. Diese vertreten die Auffassung, der leistende Unternehmer solle Vertrauensschutz geltend machen und gegen die Umsatzsteuernachforderung des Finanzamtes Klage erheben mit dem Ziel, die Verfassungswidrigkeit von § 27 Abs. 19 UStG feststellen zu lassen.

Zwar hindert ein vertragliches Abtretungsverbot unter Kaufleuten eine Abtretung nicht (§ 354a HGB). Jedoch greift diese Regelung nicht in allen Fällen, da insbesondere kleine Einzelunternehmer

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

mer oftmals nicht Kaufleute im Sinne des HGB sind. Diese Situation könnte insbesondere für kleine Handwerksunternehmen existenzbedrohliche Ausmaße annehmen.

**Petition:**

***Die Regelung des § 27 Abs. 19 UStG sollte um eine Klarstellung ergänzt werden, dass vertragliche Abtretungsverbote der Anwendung der Regelung nicht entgegenstehen.***

**Zu Ziffer 45: § 4 Absatz 2 InvStG – Anrechnung ausländischer Quellensteuer bei Körperschaften**

Die Festschreibung der bisherigen Anrechnungsmethode für Körperschaften wäre u. E. keine systemgerechte Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung bei der Einkommensteuer (vgl. zur Problematik bereits oben unter Teil A Artikel 6 Ziffer 3).

**Zu Ziffer 47: Änderung des Zerlegungsgesetzes**

Die Regelung erweckt den Eindruck, dass es dem BZSt zusammen mit dem beauftragten ZIVIT seit 2011 technisch nicht möglich ist, die Zerlegung der Lohnsteuer per EDV zu ermitteln, so dass gesetzlich eine vorläufige Zerlegung für erforderlich gehalten wird. Wir nehmen diese Regelung zum Anlass, darauf hinzuweisen, dass auch Unternehmen längere Vorlaufzeit benötigen, wenn Verwaltungsaufgaben auf sie übertragen werden (wie z. B. E-Bilanz), deren Erfüllung dann sogar auch noch strafbewehrt ist.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften  
sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

## Teil C: Weitere Vorschläge zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften

### I. Änderungen im Einkommensteuergesetz

#### 1. Anhebung der Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG)

##### Problem:

Gegenstände des Anlagevermögens sind grundsätzlich über ihre Nutzungsdauer abzuschreiben, können aber bei Anschaffungskosten bis 410 Euro sofort abgesetzt werden (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). Diese **seit 1965** unverändert gebliebene Grenze sollte an die zwischenzeitlich eingetretene Preisentwicklung angepasst, wenigstens aber auf den Wert der bisherigen Poolabschreibung von 1.000 Euro angehoben werden. Die Liquidität wird dadurch verbessert, sodass mehr Mittel für Investitionen frei würden.

##### Petition:

**§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG letzter Halbsatz sollte wie folgt geändert werden: „...an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 1.000 Euro nicht übersteigen.“**

#### 2. Änderung des Sonderausgabenabzuges für Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

##### Problem:

Kinderbetreuungskosten können nur zu zwei Drittel bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 Euro je Kind als Sonderausgaben steuermindernd geltend gemacht werden. Die Gesamtevaluation der Bundesregierung zu den familienpolitischen Leistungen zeigt, dass Kinderbetreuung das familienpolitische Instrument ist, das alle familienpolitischen Ziele am besten zu erreichen hilft. Damit werden insbesondere die bessere Vereinbarkeit von Familie und Beruf und damit die Erhöhung der Erwerbsbeteiligung von Frauen gefördert. Dies ist nicht zuletzt vor dem Hintergrund des Fachkräftemangels im gemeinsamen Interesse von Wirtschaft und Gesellschaft. Die volle Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten würde diese nachweislich positiven Wirkungen deutlich stärken.

##### Petition:

**§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG sollte wie folgt lauten: „... in vollem Umfang, höchstens 6.000 Euro je Kind, ...“.**

#### 3. Finale Abgeltungsbesteuerung unbarer Kapitalmaßnahmen (§ 20 EStG)

##### Problem:

Mit Einführung der Abgeltungsteuer zum 1. Januar 2009 wurde auch die steuerliche Abwicklung ausländischer Unternehmensumstrukturierungen für Privatanleger, die Banken und auch für die Finanzverwaltung erheblich vereinfacht: Der Umtausch von Unternehmensanteilen wird nun dergestalt steuerneutral abgewickelt, dass die Anschaffungskosten des Anlegers für die alten Anteile auf

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

die neuen Anteile übertragen werden. Zu einer Besteuerung eines Veräußerungserfolgs aus der Kapitalanlage kommt es erst dann (und zeitlich unbegrenzt), wenn die im Zuge der Umstrukturierung dem Anleger gewährten neuen Anteile durch ihn veräußert werden. Bei einer davon abweichenden Behandlung müsste der Kapitalanleger auch ohne jeglichen Geldfluss Steuern bezahlen und könnte nur durch Beantragung einer zusätzlichen Veranlagung eine Korrektur dieser Besteuerung erreichen.

Andere Wertpapiere als die vorgenannten Unternehmensanteile, etwa Anleihen, die Gegenstand von Umtauschgeboten des Emittenten im Zusammenhang mit Unternehmen, Umstrukturierungen oder von Umschuldungsmaßnahmen sind, werden derzeit jedoch nicht dementsprechend steuerneutral behandelt.

Zur weiteren Vereinfachung der Abgeltungsteuer sollte deshalb der beim Tausch von Unternehmensanteilen geregelte steuerneutrale Ansatz auch für andere Wertpapiere gelten – etwa für Anleihen, die Gegenstand von Umtauschgeboten des Emittenten im Zusammenhang mit Unternehmensumstrukturierungen oder von Umschuldungsbemühungen sind. Der Vereinfachungseffekt wäre der gleiche wie bei den bereits geregelten Anteilstauschvorgängen (Wegfall von Bewertungsproblemen, keine Steuerzahlungen ohne Liquidität, Vermeidung der Veranlagung durch einen Gleichklang von Kapitalertragsbesteuerung und materieller Besteuerung).

**Petition:**

**§ 20 Abs. 4a EStG sollte wie folgt geändert werden:**

**a) Am Ende des Satzes 1 wird der Punkt durch ein Semikolon ersetzt und folgender Halbsatz eingefügt: „dies gilt sinngemäß, wenn eine sonstige Kapitalforderung im Sinne des Absatzes 1 Nr. 7 im Zusammenhang mit einer gesellschaftsrechtlichen Maßnahme oder einer Umschuldungsmaßnahme auf Veranlassung des Emittenten gegen andere Wertpapiere getauscht wird.“**

**b) In Satz 2 wird das Wort „Anteilen“ durch das Wort „Wertpapiere“ ersetzt.**

**4. Thesaurierungsbegünstigung verbessern (§ 34a EStG)**

Im Rahmen der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG unterliegen die nicht entnommenen Gewinne von Personenunternehmen einem ermäßigten Einkommensteuersatz von 28,25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag. Bei späterer Entnahme der begünstigten Gewinne fällt eine Nachsteuer von 25 Prozent zuzüglich Solidaritätszuschlag an. Auf diesem Weg sollen, wie bei Kapitalgesellschaften, im Unternehmen belassene Gewinne niedriger und dann bei der Entnahme „normal“ besteuert werden. Gleichwohl ist eine Nachversteuerung von Entnahmen mit 25 Prozent für viele kleine und mittelständische Unternehmen unattraktiv, weil sie nach wie vor bei der Thesaurierung benachteiligt sind.

Bei Personengesellschaften besteht für jeden Gesellschafter ein Wahlrecht, ob er für seinen Gewinnanteil die Thesaurierungsrücklage in Anspruch nimmt. Das setzt jedoch voraus, dass er zu mindestens 10 Prozent oder mit einem Gewinnanteil von mehr als 10.000 Euro an der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Vorgabe schließt bereits viele Gesellschafter von der Möglichkeit zur Bildung der Thesaurierungsrücklage aus.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

***In einem ersten Schritt sollte die steuerliche Begünstigung der einbehaltenen Gewinne in § 34a EStG für alle Personenunternehmen, also Einzelunternehmen und Personengesellschaften, praxisnäher ausgestaltet werden.***

***Hierfür sollte die Verwendungsreihenfolge bei der Thesaurierungsbegünstigung entfallen. Als Lösung bietet sich ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung etwaiger Entnahmen zu Gewinnen mit bzw. ohne Nachversteuerung an.***

***Zudem sollten die unternehmerischen Ertragsteuern (Gewerbe- und Einkommensteuer) zum thesaurierungsfähigen Betrag gehören.***

***Wegen der fehlenden Attraktivität für viele kleine und mittelständische Unternehmen sollte auf Antrag die Nachversteuerung mit dem individuellen Steuersatz möglich sein, wie bei Kapitalgesellschaften für wesentlich Beteiligte bzw. Arbeitnehmer der Gesellschaft mit mindestens 1 Prozent Beteiligung.***

***Darüber hinaus ist es geboten, die Thesaurierungsrücklage auf Antrag bereits bei Steuervorauszahlungen zu berücksichtigen.***

***Die Voraussetzung der Mindestbeteiligung sollte ebenfalls entfallen.***

**5. Künftiges automatisches Kirchensteuerverfahren bei der Abgeltungsteuer: Nur einmalige Hinweispflicht an den Schuldner der Kapitalertragsteuer über die Datenabfrage beim Bundeszentralamt für Steuern (§ 51a Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 5 EStG)**

Nach § 51a Abs. 2c Nr. 3 Satz 5 EStG müssen die zum Kapitalertragsteuerabzug verpflichteten Stellen den Steuerpflichtigen rechtzeitig vor einer Regel- oder Anlassabfrage auf die Datenabfrage sowie das gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bestehende Widerspruchsrecht schriftlich oder in anderer geeigneter Form hinweisen. In den Fällen des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist dies der Schuldner der Kapitalerträge. Betroffen sind damit von dieser Informationspflicht neben kleineren Aktiengesellschaften vor allem zahllose Unternehmen in der Rechtsform der GmbH oder Genossenschaft.

Im Hinblick auf die Einführung des automatisierten Kirchensteuereinbehalts ab dem Jahr 2015 haben diese meist mittelständischen Unternehmen ihre Gesellschafter/Genossen in diesem Jahr bereits über die bevorstehende Datenabfrage und das damit verbundene Widerspruchsrecht informiert – zusätzlich zu den ohnehin schon flächendeckenden und umfassenden Informationen der Kreditinstitute, der Versicherungsunternehmen, der Kirchen, des Bundesfinanzministeriums und des Bundeszentralamts für Steuern. Die Gesetzesregelung in § 51a Abs. 2c Nr. 3 Satz 5 EStG hat damit nach unserer Überzeugung ihren Zweck erfüllt. Es besteht insoweit kein zusätzliches Bedürfnis nach einer weiteren Information. Eine Wiederholung erhöht das Datenschutzniveau nicht. Ein einmal erklärter Widerspruch bleibt wirksam. Wer bislang nicht widersprochen hat, kann den Widerspruch jederzeit noch einlegen.

Die wiederholte Information eines im Wesentlichen unveränderten Anteilseignerkreises dürfte zunächst die Reaktion auslösen, es habe sich in diesem sensiblen Bereich an dem Verfahren schon wieder etwas geändert. Es könnte auch zu dem Missverständnis verleiten, der Steuerpflichtige



Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

müsse den Widerspruch jedes Jahr erneut einlegen. Hierdurch wird eher eine Verunsicherung als eine Information bewirkt.

Die jährlich sich wiederholende Information stellt daher nach unserer Auffassung eine unnötige bürokratische und kostenmäßige Belastung dar, die zudem datenschutzrechtlich nicht geboten erscheint. Wir möchten in diesem Zusammenhang an das in den Jahren 2012/2013 eingeführte Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) erinnern, bei dem der Arbeitgeber die ELStAM des Arbeitnehmers abrufen muss. Auch hier besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, einen Abruf für bestimmte Arbeitgeber zu „sperren“ (§ 39e Abs. 6 Satz 6 EStG). Eine Hinweispflicht der Arbeitgeber auf diese Sperrmöglichkeit besteht nicht, obwohl die Arbeitgeber auch hier „Merkmale für den Kirchensteuerabzug“ (§ 39e Abs. 3 Satz 1 EStG) abrufen. Stattdessen hat der Gesetzgeber sich dafür entschieden, dass die Finanzverwaltung bei Einführung der ELStAM alle Steuerpflichtigen einmalig über ihre ELStAM informiert. Im Gesetzgebungsverfahren wurden hiergegen keine datenschutzrechtlichen Bedenken erhoben.

Zudem sollte es den Unternehmen, die den Kapitalertragsteuerabzug nicht im eigenen Hause durchführen, möglich sein, den Kirchensteuerabzug komplett auf externe Dienstleister auszulagern. Dies ist nach dem derzeitigen Verfahren nicht der Fall. Das Unternehmen muss in jedem Fall die Schritte zur Erlangung eines elektronisches Zertifikats für das BZStOnline–Portal durchlaufen und eine fachliche Zulassung zum Kirchensteuermerkmalabfrageverfahren beantragen. Nicht nachvollziehbar ist, warum das Verfahren komplizierter ausgestaltet ist als beim vergleichbaren ELStAM-Abfrageverfahren. Die ELStAM-Abfrage kann vollständig an Dienstleister übertragen werden.

Gegenwärtig besteht eine Pflicht zur Abfrage des Kirchensteuermerkmals und zur vorangegangenen Information des potenziellen Kapitalertragsgläubigers unabhängig davon, ob Kapitalerträge fließen werden. Sind keine Ausschüttungen geplant, wäre die Abfragepflicht unverhältnismäßig. Die Abfrage sollte daher nur zur Pflicht gemacht werden, wenn eine Abzugsverpflichtung besteht, also Kapitalerträge überhaupt fließen sollen.

#### **Petition:**

**§ 51a Abs. 2c Satz 1 Nr. 3 Satz 5 EStG sollte wie folgt überarbeitet werden: „Der Schuldner der Kapitalertragsteuer ist vom Kirchensteuerabzugsverpflichteten einmalig auf die Datenabfrage sowie das gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern bestehende Widerspruchsrecht, das sich auf die Übermittlung von Daten zur Religionszugehörigkeit bezieht (Absatz 2e Satz 1), schriftlich oder in anderer geeigneter Form hinzuweisen.“**

**Zudem sollte eine Auslagerung der Kirchensteuerabzugspflicht auf externe Dienstleister ermöglicht und an Stelle der Regel- die Anlassabfrage vorgeschrieben werden.**

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

## II. Änderungen im Umsatzsteuergesetz

### 1. Anpassungen im Rahmen des § 13b UStG vornehmen

#### **Problem:**

Im Rahmen des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25. Juli 2014 wurden die umsatzsteuerlichen Regelungen über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bau- und Gebäudereinigungsleistungen neu gefasst. Das Gesetz geht davon aus, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung erteilt wurde. Nach Abschnitt 13.2 Abs. 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) gelten Leistungen in der Bauwirtschaft im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt, was häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen wird.

Die unterzeichnenden Verbände hatten bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens hierzu mehrfach auf die in der Praxis entstehenden Rechtsunsicherheiten hingewiesen, die eine solche Regelung mit sich bringt. Insbesondere bei Bauvorhaben, die über einen längeren Zeitraum realisiert werden, kann es während der Bauzeit zu Änderungen hinsichtlich der Bauleistendeneigenschaft des Leistungsempfängers kommen. Es sollte daher der für die Erteilung der Bescheinigung maßgebliche Zeitpunkt auf den Beginn der Leistungserbringung vorverlegt werden, um zu gewährleisten, dass der Steuerschuldner bereits bei Beginn der Leistungserbringung für die Beteiligten und die Finanzverwaltung eindeutig feststellbar ist. Für den Fall, dass eine solche gesetzliche Anpassung nicht vorgenommen wird, muss zumindest eine Regelung getroffen werden, nach der die Erteilung von Abschlagsrechnungen vor Abnahme rechtssicher erfolgen kann.

#### **Petitum:**

***Es sollte auf den Beginn der Leistungserbringung als maßgeblicher Zeitpunkt für die Erteilung der Bescheinigung abgestellt werden.***

***Alternativ sollte durch eine gesetzliche Ergänzung klargestellt werden, dass in diesen Fällen – dem Rechtsgedanken des § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG folgend – die bisherigen Zahlungen der einen Partei als für die andere Vertragspartei abgeführt gelten. Damit würde vermieden, dass eine Korrektur aller Abschlagsrechnungen zu erfolgen hat. Zudem kann dadurch sichergestellt werden, dass der leistende Bauunternehmer nicht mit der Schlussrechnung erstmalig den Umsatzsteuerbetrag auf die Gesamtleistung auszuweisen hat. In der Schlussrechnung kann somit unter Berücksichtigung der für den tatsächlichen Steuerschuldner entrichteten Umsatzsteuer die „Spitze“ abgerechnet werden.***

### 2. Quartalsweise Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für Existenzgründer einführen (§ 17 Abs. 2 Satz 4 UStG)

#### **Problem:**

Existenzgründer müssen ihre Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich statt wie üblich je nach Umsatzgröße quartalsweise abgeben. Diese Ausnahme von der Regel hat nicht, wie vom Gesetzgeber beabsichtigt, zur Verringerung des Umsatzsteuerbetruges beigetragen. Diese Sonderregelung sollte möglichst als Option ausgestaltet werden.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**Petitum:**

***In § 18 Abs. 2 UStG sollte in Satz 4 eine Option zur quartalsweisen Abgabe der Umsatzsteueranmeldung aufgenommen werden.***

**3. Abfrage der Umsatzsteueridentifikationsnummer vollelektronisch ermöglichen**

**Problem:**

Bei jeder innergemeinschaftlichen Lieferung muss für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung die Umsatzsteueridentifikationsnummer (UStIdNr.) des Abnehmers beim Bundeszentralamt für Steuern abgefragt werden. Zwar kann das Verfahren elektronisch eingeleitet werden. Der Abfragende erhält bei einer positiven Abfrage jedoch nur dann Vertrauensschutz, wenn er nachfolgend eine schriftliche Bestätigung auf dem Postweg anfordert. Hierdurch entsteht ein erheblicher bürokratischer Kontroll-, Überwachungs- und Dokumentationsaufwand.

**Petitum:**

***Nachdem seitens der Unternehmen die elektronische Übermittlung von Steuererklärung und Bilanzen auf elektronischem Weg gefordert wird, ist im Gegenzug von der Finanzverwaltung eine vollelektronische Abwicklung der Bestätigungsabfrage der UStIdNr. zu ermöglichen.***

**III. Änderung der Umsatzsteuerdurchführungsverordnung**

**1. Kleinbetragsgrenze für Rechnungen anheben (§ 33 Satz 1 UStDV)**

**Problem:**

Für Rechnungen bis 150 Euro sind die Pflichtangaben reduziert. Die für den Vorsteuerabzug erforderliche Rechnungsprüfung wird hierdurch erleichtert. Die Grenze für Kleinbetragsrechnungen gilt seit 2007 und sollte im EU-rechtlich zulässigen Rahmen angehoben werden. 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. Hierdurch würden sowohl für Rechnungssteller wie -empfänger deutliche Verfahrensvereinfachungen erreicht und im Rahmen der allgemeinen Preissteigerung die beabsichtigte Erleichterung für kleinere (Bar)Geschäfte des Alltags erhalten.

**Petitum:**

***In § 33 Satz 1 UStDV sollte der Betrag von 150 Euro zumindest auf 300 Euro angehoben werden.***

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

#### IV. Änderungen in der Abgabenordnung

##### 1. Verbindliche Auskünfte neu gestalten (§ 89 AO)

###### Problem:

Unternehmen können schneller am Markt agieren, wenn sie Rechts- und Planungssicherheit für Investitionen erhalten. Angesichts der zunehmenden Komplexität des Steuerrechts sollten verbindliche Auskünfte deshalb schnell (und möglichst gebührenfrei) erteilt werden; zumindest sollten sich die Gebühren nach dem angefallenen Zeitaufwand, inklusive einer Deckelung, bemessen. Unternehmen sollten zudem einen Rechtsanspruch auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft haben. Die geltende Rechtslage in Deutschland ist unbefriedigend, weil die Auskunftserteilung im Ermessen der Finanzverwaltung liegt. Andere EU-Länder machen uns vor, dass die Kommunikation zwischen Verwaltung und Unternehmen besser funktionieren kann (vor allem die Niederlande). Beide Seiten würden von einem solchen Prozess profitieren.

###### Petition:

**§ 89 Abs. 2 AO sollte wie folgt geändert werden: „Die Finanzämter und das Bundeszentralamt für Steuern müssen auf Antrag verbindliche Auskünfte über die steuerliche Beurteilung ...“. § 89 Abs. 3 – 7 AO sollte gestrichen werden.**

##### 2. Die Vollverzinsung reformieren (§ 233 ff AO)

###### Problem:

Ab dem 15. Monat nach Ende des Kalenderjahres werden Steuernachforderungen und -erstattungen mit 6 Prozent p. a. verzinst. So sollen mögliche Liquiditätsvorteile des Steuerpflichtigen bzw. des Fiskus aus einer späteren Steuerfestsetzung abgeschöpft werden. Angesichts des aktuellen Zinsniveaus ist dies nicht gerechtfertigt. Besonders problematisch ist die Vollverzinsung im Bereich der Umsatzsteuer. Hier kann es zu hohen Zinsbelastungen allein aufgrund von Formalfehlern, wie etwa bei der Rechnungsausstellung kommen. Dies ist insbesondere im B2B-Bereich nicht zu rechtfertigen, da hier die Umsatzsteuer eigentlich neutral sein soll. War beispielsweise bei einem Betrieb eine Eingangsrechnung des Jahres 2007 über 100.000 Euro wegen fehlender Steuernummer des Auftragnehmers nicht korrekt, so wird der Vorsteuerabzug des Unternehmens um 19.000 Euro gekürzt und für das Jahr 2007 eine Nachzahlung in Höhe von 19.000 Euro festgesetzt. Geschieht dies z. B. nach einer Betriebsprüfung im April 2014, werden darüber hinaus Nachzahlungszinsen in Höhe von 5.700 Euro fällig. Selbst wenn die fehlerhafte Eingangsrechnung noch im April 2014 korrigiert wird, ändert dies nichts an der Zinslast. Erst in 2014 kann sich das Unternehmen die Vorsteuer aus der korrigierten Eingangsrechnung anrechnen lassen.

###### Petition:

**Der Zinssatz des § 238 AO sollte sich am Marktniveau orientieren.**

**Darüber hinaus sollte der Zinslauf auf maximal vier Jahre begrenzt werden.**

**Der Gesetzgeber sollte auf die Verzinsung von Umsatzsteuernachforderungen im B2B-Bereich verzichten, sofern bei einer Gesamtbetrachtung des Geschäfts zwischen Leistenden**

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

**und Leistungsempfänger kein Zinsnachteil des Staates entstehen kann. Alternativ sollten rückwirkende Rechnungskorrekturen explizit zugelassen werden.**

## V. Änderungen im Körperschaftsteuergesetz

### 1. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Beitragsrückerstattungen in Organschaftsfällen (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG)

#### **Problem:**

Der geltende Gesetzestext des § 21 KStG führt bei rein wörtlicher Auslegung zu dem ungewollten Ergebnis, dass Beitragsrückerstattungen an die Versicherungsnehmer steuerlich nur eingeschränkt berücksichtigt werden können, wenn ein Lebensversicherungsunternehmen Organgesellschaft in einer ertragsteuerlichen Organschaft ist. Denn im Falle einer Organschaft ist das für die Berechnung der steuerlich abziehbaren Beitragsrückerstattungen maßgebende „nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelte Jahresergebnis“ durch die Gewinnabführung an den Organträger auf 0 Euro reduziert.

Die durch die Regelung in § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG grundsätzlich bezweckte Besteuerung einer Eigenkapitalverzinsung erfolgt in Organschaftsfällen auf der Ebene des Organträgers.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben deshalb Anfang Dezember vergangenen Jahres beschlossen, dass unter dem „nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis“ in Organschaftsfällen der Betrag zu verstehen ist, der sich vor Ergebnisabführung an den Organträger ergibt. Diese sachgerechte Auslegung sollte auch im Gesetzestext klargestellt werden.

#### **Petition:**

***Wir schlagen folgende klarstellende Ergänzung des § 21 Abs. 1 Nr. 1 KStG vor:***

***„(1) Beitragsrückerstattungen, die für das selbst abgeschlossene Geschäft auf Grund des Jahresergebnisses oder des versicherungstechnischen Überschusses gewährt werden, sind abziehbar***

***1. in der Lebens- und Krankenversicherung bis zu dem nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnis für das selbst abgeschlossene Geschäft vor Gewinnabführung, ...“***

## VI. Änderungen im Versicherungsteuergesetz

### 1. Versicherungsteuerliche Behandlung von Kautionsrückversicherungen

#### **Problem:**

Es ist wirtschaftspolitisch nicht zu rechtfertigen, die Kautionsrückversicherung der Versicherungssteuer zu unterwerfen, während alle übrigen Arten von Rückversicherungen von der Versicherungssteuer befreit sind.

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 19. Juni 2013 entschieden, dass die Kautionsrückversicherung versicherungsteuerpflichtig ist. Er begründete diese Entscheidung mit der Auffassung, dass die Steuerbefreiung von Rückversicherungen das Vorliegen einer „steuerbaren“ Erstversicherung voraussetze. Da die Kautionserstversicherung jedoch nach § 2 Abs. 2 VersStG steuerlich nicht als eine Versicherung im versicherungsteuerrechtlichen Sinn gelte, sei diese Prämisse hier nicht erfüllt.

Diese rein formale Betrachtungsweise des BFH entspricht jedoch nicht dem vom historischen Gesetzgeber Gewollten, denn die Formulierung in § 2 Abs. 2 VersStG sollte lediglich gleiche Wettbewerbsverhältnisse mit dem Bürgschaftsgeschäft der Banken gewährleisten, das ebenfalls keiner Besteuerung unterliegt. Die Weitergabe solcher Risiken, die im Bankenbereich z. B. durch syndizierte Verträge (Absicherung durch ein Bankenkonsortium) und im Versicherungsbereich durch eine Rückversicherung erfolgt, darf unter dem Gesichtspunkt der Wettbewerbsgleichheit aber ebenfalls nicht unterschiedlich besteuert werden.

Eine Besteuerung der Kautionsrückversicherung würde für die betroffenen Versicherer nicht nur Wettbewerbsnachteile gegenüber dem Bankengewerbe manifestieren, sondern auch innerhalb der am Markt beteiligten Versicherer eine Benachteiligung insbesondere kleinerer und mittlerer Versicherer, die nicht international aufgestellten Konzernen angehören, erzeugen. Während große und international agierende Versicherer die Steuerbelastung entweder durch den gänzlichen Verzicht auf Rückversicherung oder die Verlagerung des Unternehmenssitzes in das Ausland umgehen können, haben kleinere nationale Versicherer diese Möglichkeiten nicht und werden durch die Steuerbelastung in Höhe von 19 Prozent erheblich benachteiligt. Die beschriebenen Ausweichreaktionen sind in der Praxis bereits zu beobachten.

**Petition:**

**§ 4 VersStG sollte wie folgt gefasst werden: „...“**

- 1. für eine Rückversicherung (einschließlich Kautionsrückversicherung); ...“.**

**VII. Änderung des Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz**

**Information der Kunden bei Kostenänderungen durch Dritte (§ 7c AltZertG)**

**Problem:**

Nach aktuellem Recht hat der Anbieter eines Altersvorsorge- oder Basisrentenvertrages bei einer Kostenänderung dem Vertragspartner (Kunden) ein angepasstes individuelles Produktinformationsblatt auszustellen. Die Ausstellung hat mit einer Frist von mindestens vier Monaten zum Ende eines Kalendervierteljahres vor der Kostenänderung zu erfolgen (§ 7c AltZertG).

Haben die Anbieter dieser Verträge einen Dritten mit der Kapitalanlage und -verwaltung beauftragt, erfahren sie nicht immer rechtzeitig von einer Änderung erhobener Kosten. Die genannte vorgeschriebene Frist kann damit nicht einhalten werden. Für diese Fälle sollte eine praxismgerechte Lösung angeboten werden.

Diese sollte wie folgt aussehen: Erfährt der Anbieter von der Kostenänderung eines Dritten, dessen sich der Anbieter zu Zwecken der Verwaltung des dem Vertrag zuzuordnenden Vermögens bedient, z. B. der Kapitalverwaltungsgesellschaft oder der Depotbank, nicht rechtzeitig genug, um die oben

Stellungnahme Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderungen weiterer steuerlicher Vorschriften sowie zu den Empfehlungen des Bundesrates zu diesem Gesetzentwurf

genannte Frist einhalten zu können, entfällt die Frist. Voraussetzung dafür ist, dass der Anbieter den Vertragspartner im Produktinformationsblatt darauf hingewiesen hat, dass er die von diesem Dritten erhobenen Kosten zu tragen hat. Der Vertragspartner muss die Kosten jedoch erst übernehmen, nachdem er vom Anbieter darüber informiert wurde.

Die Neuregelung sollte wie der bisherige § 7c AltZertG erstmals am ersten Tag des 18. auf die Verkündung einer Verordnung im Sinne des § 6 Satz 1 AltZertG folgenden Kalendermonats anzuwenden sein.

**Petition:**

***Das Altersvorsorgeverträge-Zertifizierungsgesetz sollte wie folgt geändert werden:***

**1.    § 7c wird wie folgt geändert:**

- a)    *Der bisherige § 7c wird Absatz 1.***
- b)    *Folgender Absatz 2 wird angefügt:***

**„(2)    *In den Fällen, in denen***

- 1.    *sich der Anbieter zu Zwecken der Kapitalanlage und Verwaltung des dem Vertrag zuzuordnenden Vermögens eines Dritten bedient,***
- 2.    *der Vertragspartner im Produktinformationsblatt darauf hingewiesen wurde, dass er die von diesem Dritten erhobenen Kosten zu tragen hat, und***
- 3.    *der Anbieter von der Kostenänderung des Dritten nicht rechtzeitig vor der in Absatz 1 Satz 2 genannten Frist Kenntnis erlangt,***

***gilt die in Absatz 1 Satz 2 genannte Frist nicht. Der Anbieter hat den Vertragspartner in diesen Fällen über die Kostenänderung des Dritten zu informieren; der Vertragspartner hat sie frühestens am auf die Information folgenden Monatsersten zu tragen.“***

**2.    *In § 14 Abs. 6 Satz 2 werden nach den Wörtern „(BGBl. I S. 1667)“ folgende Wörter eingefügt:***

***„sowie die Änderungen des Artikels ... Nummer 1 des Gesetzes vom [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]“.***

**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) 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**Deutscher Bundestag  
Finanzausschuss  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin****Per E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

21. November 2014

**Stellungnahme zur Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften am 24. November 2014****hier: Folgeschwere Kollateralschäden für Familienunternehmen durch § 50i EStG**Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,  
sehr geehrte Damen und Herren,

ergänzend zu unserer Stellungnahme vom 20. November 2014 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften möchten wir auf die Rechtsfolgen hinweisen, die mit der Neueinfügung und der nachträglichen, kurzfristig erfolgten Verschärfung des § 50i EStG entstanden sind und zu folgenschweren Kollateralschäden bei Familienunternehmen führen. Insbesondere Familienunternehmen wird dadurch die Möglichkeit genommen, wirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen umzusetzen. Angesichts dieser fatalen Auswirkungen ist eine zeitnahe Korrektur der überschießenden Tendenzen der Norm dringend erforderlich.

Mit der Neueinfügung des § 50i EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 hat der Gesetzgeber in einem ersten Schritt versucht, der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur steuerlichen Erfassung von Anteilen an gewerblich geprägten/infizierten Perso-

Seite 112 von 215



nengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 2 EStG zu begegnen. Die Intention des Gesetzgebers war nachvollziehbar: Der deutsche Fiskus soll weiterhin an den stillen Reserven partizipieren können, wenn sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung, z. B. bei einem Wegzug, davon ausgegangen sind, dass ein deutsches Besteuerungsrecht an den stillen Reserven weiterhin besteht. Gleichwohl ist die Regelung überschießend, da auch die nach dem Wegzug entstandenen Wertzuwächse einer Besteuerung unterworfen werden. Das Besteuerungsrecht steht hier gemäß den von der Bundesrepublik Deutschland geschlossenen völkerrechtlichen Verträgen dem jeweils anderen Vertragsstaat zu. Die hierdurch ausgelöste Doppelbesteuerung ist definitiv, da der ausländische Ansässigkeitsstaat nicht die von Deutschland vertragswidrig ausgelöste Doppelbesteuerung beseitigen wird.

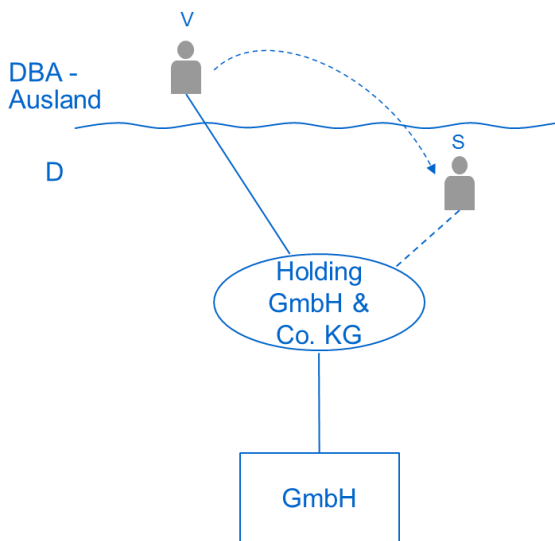
Mit der Verschärfung durch das Kroatien-Anpassungsgesetz vom 25. Juli 2014 wurde in einem folgenschweren zweiten Schritt der § 50i EStG durch einen zweiten Absatz ergänzt. Auch hier ist nachvollziehbar, dass eine Regelung geschaffen werden sollte, durch die eine Vermeidung der Besteuerung (nach § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG) verhindert wird. Hintergrund war ein prominenter Einzelfall. Allerdings hat die Verschärfung überschießenden Charakter. Sie geht weit über das ursprüngliche Anliegen hinaus, den Besteuerungszugriff auf die in Deutschland entstandenen stillen Reserven zu sichern. Denn mit der Norm greift der Fiskus auch auf solche stillen Reserven zu, für die das Risiko eines Verlustes des deutschen Besteuerungsrechts zu keiner Zeit besteht.

So kann der Wegzug eines Gesellschafters und die Begründung der ausschließlichen Ansässigkeit in einem DBA-Staat (z. B. zu Studienzwecken oder zur Aufnahme einer Berufstätigkeit, um erste berufliche Erfahrungen mit Blick auf die spätere Unternehmensfortführung zu sammeln) zur Folge haben, dass z. B. bei Umstrukturierungen eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven verursacht wird. Zudem wird mit der Verschärfung des § 50i EStG bereits dann eine Besteuerung stiller Reserven ausgelöst, wenn Umstrukturierungsmaßnahmen, Expansionen oder andere betriebswirtschaftlich erforderliche Maßnahmen vorgenommen werden, obwohl noch gar keine Veräußerung der Gesellschaftsanteile, mithin keine Realisierung der stillen Reserven, erfolgte. Gleiches gilt für Anteilsübertragungen auf Grund eines Todesfalles oder einer vorweggenommenen Erbfolge. Nach ihrem Wortlaut greifen die Vorschriften auch, wenn kein Auslandsbezug vorliegt. Der Gesetzeswortlaut ist sogar so weit formuliert, dass eine Besteuerung von stillen Reserven erfolgen muss, wenn eine gewerblich geprägte Gesellschaft geschäftliche Aktivitäten aufnimmt. Insbesondere Unternehmen mit hohen Anteilen selbstgeschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter – das sind insbesondere Unternehmen mit hohen FuE-Aktivitäten, Know-how-Entwicklungen oder Markenaufbau – wären betroffen.

Eine Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven in einem Zeitpunkt, in dem gar keine liquiden Mittel zugeflossen sind, hat für die beteiligten Gesellschafter erhebliche Steuerbelastungen zur Folge, die sicherlich so vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt waren. Die Kollateralschäden wären beträchtlich: Die Gesellschafter hätten bei einer sofortigen Aufdeckung aller stillen Reserven in der Spitze eine Steuerbelastung i. H. v. 45 Prozent aus dem persönlichen Vermögen zu zahlen; angesichts des enormen Steuerbetrages dürfte dies in den meisten Fällen nicht möglich sein.

Die offensichtliche Fehlkonstruktion des § 50i EStG möchten wir an folgenden **Beispielen** verdeutlichen:

## Beispiel 1: Todesfall / Schenkung Inland



### Sachverhalt:

- Der Steuerpflichtige bringt die Beteiligung an seiner deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor 2013).
- Der Steuerpflichtige verzieht in das DBA-Ausland.
- Er verschenkt/vererbt seinen Anteil an seinen im Inland lebenden Sohn.

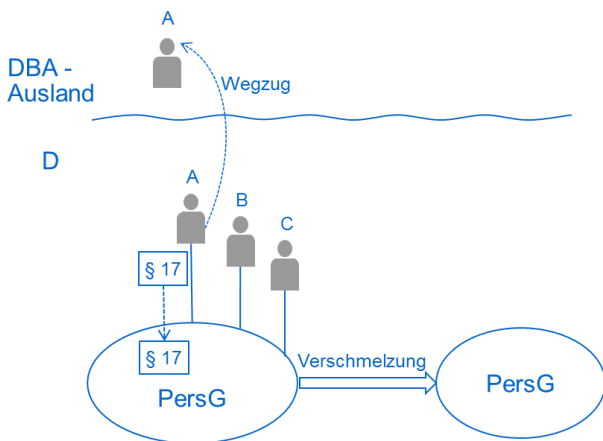
### Rechtslage:

- Alt: Der Vorgang führt zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven, vielmehr ist gemäß § 6 Abs. 3 EStG zwingende eine Buchwertfortführung vorzunehmen.
- Neu: § 50i Abs. 2 EStG ordnet generell (auch für Fälle des § 6 Abs. 3 EStG) den gemeinen Wert an. Die Schenkung/der Erbfall führt folglich zwingend zur Aufdeckung aller stillen Reserven.

### Beurteilung:

Eine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes ist nicht ersichtlich. Im Gegenteil: Selbst die mögliche Gefährdung des deutschen Besteuerungsanspruches entfällt. Dennoch schließt der Wortlaut von § 50i EStG die Buchwertübertragung aus. Ein sinnvoller Besteuerungsgrund ist nicht erkennbar.

## Beispiel 2: Aufdeckung aller stiller Reserven bei Umwandlung (§ 50i Abs. 2 Satz 1 EStG)



### Sachverhalt:

- Mehrere im Inland ansässige Personen sind an einer teils gewerblich, teils vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft beteiligt.
- Einer der Beteiligten bringt eine Beteiligung i. S. d. § 17 EStG ohne Aufdeckung der stillen Reserven ein. Anschließend verzieht er ins Ausland.
- Die Personengesellschaft wird auf eine andere Personengesellschaft beteiligungsidentisch verschmolzen.

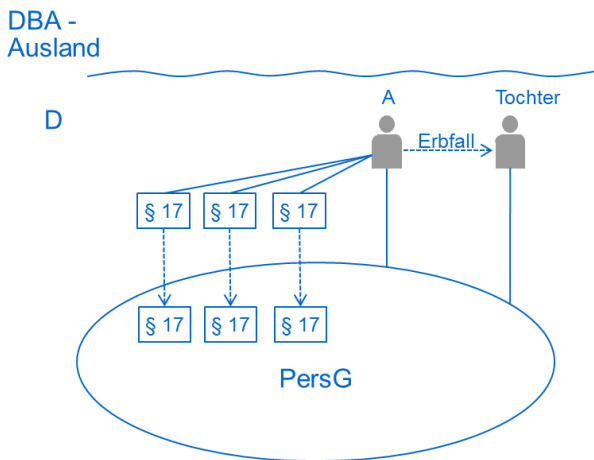
### Rechtslage:

- Alt: Bislang bestand die Möglichkeit der Buchwertfortführung ohne Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven.
- Neu: Bei der Verschmelzung (§ 24 UmwStG) sind nun zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Der Ansatz der gemeinen Werte ist dabei nicht auf die eingebrachte Beteiligung beschränkt, sondern erfasst u. a. auch die im gewerblichen Bereich genutzten Wirtschaftsgüter.

### Beurteilung:

Eine Gefährdung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes ist nicht erkennbar. Eine Anwendbarkeit der Norm erscheint völlig überschießend, da sich an dem deutschen Besteuerungsrecht nichts ändert.

**Beispiel 3: Aufdeckung aller stiller Reserven im Todesfall ohne Wegzug (§ 50i Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG)**



**Sachverhalt:**

- Ein im Inland Ansässiger hat mehrere Beteiligungen i. S. d. § 17 EStG.
- Er bringt diese ohne Aufdeckung der stillen Reserven in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ein.
- Ein Wegzug ins Ausland erfolgt nicht.
- Der Betroffene verstirbt. Erbin der Beteiligung an der Personengesellschaft ist seine im Inland ansässige Tochter.

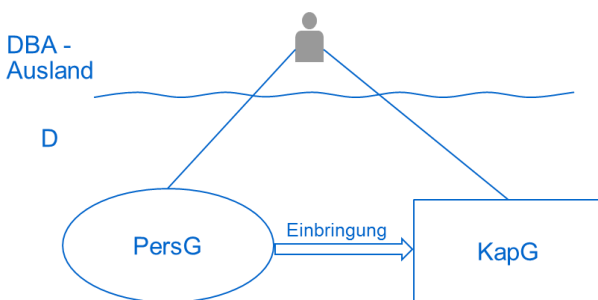
**Rechtslage:**

- Alt: Bislang bestand bei unentgeltlichen Übertragungen die Notwendigkeit einer zwingenden Buchwertfortführung, ohne dass stille Reserven aufgedeckt und besteuert wurden.
- Neu: Ungeachtet des § 6 Abs. 3 EStG sind bei der Übertragung des Anteils an der Personengesellschaft die gemeinen Werte anzusetzen und die stillen Reserven zu besteuern.

**Beurteilung:**

Eine Gefährdung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes ist nicht erkennbar, da jeglicher Auslandsbezug fehlt. Eine Anwendbarkeit der Norm erscheint völlig überschießend.

**Beispiel 4: Steuerverstrickung der Anteile trotz Besteuerung bei Einbringung (§ 50i Abs. 1 Satz 2 EStG)**



**Sachverhalt:**

- Ein im DBA-Ausland Ansässiger ist an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt.
- Die Personengesellschaft hat ihren Gewerbebetrieb nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft eingebracht. Die Einbringung erfolgte zu gemeinen Werten.

**Rechtslage**

- Alt: Ein nachfolgender Besteuerungszugriff erfolgte nicht.
- Neu: Die Einbringung gilt trotz der Aufdeckung der stillen Reserven als Übertragung oder Überführung i. S. d. § 50i Abs. 1 Satz 1 EStG, so dass ein Gewinn aus der Veräußerung der Anteile ungeachtet eines DBA im Inland zu besteuern ist.

**Beurteilung:**

Eine Gefährdung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechtes ist nicht ersichtlich, da bereits im Rahmen der Einbringung eine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ist und der Fiskus bereits den Steuerzugriff vorgenommen hat.

Die vorstehend angeführten Beispiele verdeutlichen:

- Die Neufassung der Norm führt zu überschießenden Besteuerungsergebnissen.
- Soweit Deutschland sein Besteuerungsrecht nicht einbüßt, ist nicht erkennbar, warum in derartigen Fällen eine Besteuerung erfolgen soll.
- Wegen des Besteuerungszugriffs wird, ohne dass eine Realisierung von Markteinkommen vorliegt, eine deutliche Überbesteuerung vorgenommen. Damit liegt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.
- Es liegt ebenfalls ein Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und Folgerichtigkeit vor, weil faktisch identische Fallgruppen „willkürlich“ unterschiedlich besteuert werden.
- Aufgrund der Nachteile einer Ansässigkeit im EU-Ausland droht ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Die Norm ist daher auch europarechtlich bedenklich.

Eine systematische gesetzliche Korrektur der Vorschrift ist dringend geboten. Hierzu bedarf es zeitnah eines klaren Signals des Gesetzgebers an die Unternehmen.

Unterstützend haben wir einen **Diskussionsvorschlag** erarbeitet, den wir als Anlage beifügen. Dieser kann als Grundlage für weitere Fachgespräche zwischen Finanzverwaltung und Unternehmen dienen, deren Ergebnisse dann in einen Gesetzestext münden können.

Kernelemente unseres Diskussionsvorschlags sind:

- Durch eine Neuformulierung des § 50i Abs. 1 EStG tragen wir dem berechtigten Anliegen des deutschen Fiskus Rechnung und stellen sicher, dass eine steuerfreie Entstrickung von in Deutschland entstandenen stillen Reserven nicht möglich wird. Hierzu erfolgt eine DBA-rechtliche Gleichstellung der „§ 15 Abs. 3 EStG Gesellschaften“ mit einer DBA-Betriebsstätte als rechtliche Fiktion.
- Der bislang vorhandene Absatz 2 (Buchwertsperrung) sollte in der Neufassung wieder entfallen. Die Betriebsstättenfiktion fügt die Regelung des § 50i EStG in das geltende Steuersystem ein und vermeidet Systembrüche.
- Deutschland besteuert gem. § 50i EStG auch die nach Wegzug entstandenen stillen Reserven. Soweit das Ausland (auch) besteuert, sollte Deutschland die ausländische Steuer auf die „Neureserven“ nach Wegzug anrechnen. Dadurch verhindert Deutschland das Entstehen weißer Einkünfte und vermeidet zugleich eine DBA-widrige Doppelbesteuerung. Altreserven bis zum Wegzugszeitpunkt besteuert Deutschland ausschließlich. Hierzu sind die im Wegzugszeitpunkt vorhandenen stillen Reserven durch einen Feststellungsbescheid (Grundlagenbescheid) zu fixieren.
- Die Norm sollte nur in Bezug auf „Wegzugsfälle“ greifen. Der persönliche Anwendungsbereich wird nur auf Personen erstreckt, die im DBA-Ausland ansässig sind (sowie deren dort ansässiger unentgeltlicher Rechtsnachfolger) – also Personen i. S. d. § 50i EStG. Eine Anwendung einer „Wegzugs- und Entstrickungsnorm“ auf Inlandsfälle ist nicht erforderlich.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen in der Anhörung bzw. jederzeit gerne 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) 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.



**Anlage: § 50i EStG: Diskussionsvorschlag der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft vom 21.11.2014 in synoptischer Darstellung**

AmtshilfeRLUmsG v. 26.06.2013 (schwarz) / Kroatien-AnpG v. 25.07.2014 (rot)	Diskussionsvorschlag Spitzenverbände (Einfügungen in blau)
<p>(1) <sup>1</sup>Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17 vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben, so ist der Gewinn, den ein Steuerpflichtiger, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist, aus der späteren Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter oder Anteile erzielt, ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern.</p> <p><sup>2</sup>Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an eine Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt und die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht. <sup>3</sup>Auch die laufenden Einkünfte aus der Beteiligung an der Personengesellschaft, auf die die in Satz 1 genannten Wirtschaftsgüter oder Anteile übertragen oder überführt <u>oder der im Sinne des Satzes 2 neue Anteile gewährt</u> wurden, sind ungeachtet entgegenstehender Bestimmungen des Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu versteuern. <sup>4</sup>Die Sätze 1 und 3 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen <u>eines Einzelunternehmens oder</u> einer Personenge-</p>	<p>(1) <sup>1</sup>Sind Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens oder sind Anteile im Sinne des § 17 vor dem 29. Juni 2013 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 übertragen oder überführt worden, und ist eine Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der Übertragung oder Überführung unterblieben <u>und war oder ist die Finanzverwaltung aufgrund einer erteilten verbindlichen Auskunft im Hinblick auf diesen Sachverhalt an einer Besteuerung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gehindert (Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG), so gilt für den Steuerpflichtigen, der im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist und die Übertragung vorgenommen hat (Person i. S. d. § 50i EStG), die betreffende Gesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG ungeachtet der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung seit ihrer Errichtung in jeder Hinsicht als in Deutschland belegene Betriebsstätte dieser Person in Bezug auf die Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG.</u> <sup>2</sup>Auf diese sind die Regelungen der Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung so anzuwenden, wie sie wären, wenn die Gesellschaft in Bezug auf diese Wirtschaftsgüter eine deutsche DBA-Betriebsstätte begründen würde. <sup>3</sup>Dieser Betriebsstätte sind die Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG ungeachtet eines anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung insbes. bzgl. der laufenden Einkünfte und der Veräußerungsgewinne seit deren Übertragung ununterbrochen zuzuordnen. <sup>4</sup>Die Zuordnung gilt auch für den teil- oder unentgeltlichen Rechtsnachfolger der Person i. S. d. § 50i EStG, der wiederum im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist. <sup>5</sup>Die Zuordnung entgegen den Regelungen eines anzuwendenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung enden insoweit, als die Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG einer deutschen Besteuerung zum gemeinen Wert unterworfen wurden oder einer Person zuzurechnen sind, die nicht im Sinne eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Vertragsstaat ansässig ist.</p> <p><sup>6</sup>Als Übertragung oder Überführung von Anteilen im Sinne des § 17 in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gilt auch die Gewährung neuer Anteile an einer Personengesellschaft, die bisher auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 ausgeübt hat oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 bezogen hat, im Rahmen der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils dieser Personengesellschaft in eine Körperschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes, wenn der Einbringungszeitpunkt vor dem 29. Juni 2013 liegt und die Personengesellschaft nach der Einbringung als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 3 fortbesteht.</p> <p><sup>7</sup>Die Sätze 1 bis 6 gelten sinngemäß, wenn Wirtschaftsgüter vor dem 29. Juni 2013 Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus</p>

sellschaft geworden sind, die deswegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

(2) <sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen. <sup>2</sup>Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung

1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder

2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft

entsprechend. <sup>3</sup>Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.

Gewerbebetrieb erzielen, weil der Steuerpflichtige sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann und dem nutzenden Betrieb eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt.

(2) [Vorschlag: Streichung]

(2) [OPTIONAL – UNIONSRECHTLICH BEDENKLICH – Absicherung gegen Umwandlungen]

Im Fall der Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft gelten bzgl. der im Rahmen der Umwandlung gewährten Anteile an Personen i. S. d. § 50i EStG ergänzend die Regelungen des § 6 AStG sinngemäß in Bezug auf die Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG.

(3) <sup>1</sup>Auf Antrag wird ein Steuerpflichtiger als Person i. S. d. § 50i EStG behandelt. <sup>2</sup>Der Antrag ist unwiderruflich. <sup>3</sup>Der Antrag kann auch für die Vergangenheit gestellt werden. <sup>4</sup>Der Antrag muss die Wirtschaftsgüter i. S. d. § 50i EStG, deren steuerliche Buchwerte und deren gemeinen Wert zum Abgrenzungszeitpunkt gem. Absatz 6 bezeichnen.

(4) <sup>1</sup>Sind die Einkünfte einer Person zuzurechnen, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung als im anderen Staat ansässig gilt, und weist der Steuerpflichtige nach, dass der andere Staat die Einkünfte besteuert, ohne die darauf entfallende deutsche Steuer anzurechnen, ist die in diesem Staat nachweislich auf diese Einkünfte festgesetzte und gezahlte und um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch gekürzte, der deutschen Einkommensteuer entsprechende, anteilige ausländische Steuer bis zur Höhe der anteilig auf diese Einkünfte entfallenden deutschen Einkommensteuer anzurechnen. <sup>2</sup>Dies gilt in Bezug auf Einkünfte auf die Substanz (insbes. Veräußerungsgewinne und entsprechende Einkünfte), nur insoweit, als die Steuer auf die Wertentwicklung nach Ansässigwerden der Person i. S. d. § 50i EStG nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung im anderen Staat entfällt. <sup>3</sup>Der bei Ansässigwerden im anderen Staat (Abgrenzungszeitpunkt) zugrunde gelegte Wert soll grundsätzlich zur Abgrenzung herangezogen werden, soweit dieser nicht offenkundig von den Bewertungsgrundsätzen des § 11 BewG abweicht.



**Bundesverband der  
Lohnsteuerhilfvereine e.V.**

Kastanienallee 18 · 14052 Berlin  
Telefon 030/30108610  
Telefax 030/30108612  
E-Mail [info@bdl-online.de](mailto:info@bdl-online.de)  
Internet [www.bdl-online.de](http://www.bdl-online.de)  
Nö/Mo  
19.11.2014

Bundesverband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.  
Kastanienallee 18 · 14052 Berlin

Deutscher Bundestag  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Frau Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex  
der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften  
BT-Drucksache 18/3017  
Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung  
BT-Drucksache 18/3158**

**E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir danken für die Einladung zur öffentlichen Sachverständigenanhörung vor dem Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 24. November 2014, an der wir gerne teilnehmen werden. Anbei übersenden wir Ihnen unsere Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüßen

BUNDESVERBAND DER  
LOHNSTEUERHILFEVEREINE E. V.

Erich Nöll, RA  
Geschäftsführer

Anlage: Stellungnahme des BDL





Bundesverband der  
Lohnsteuerhilfvereine e. V.

## **Stellungnahme**

**zum Gesetzentwurf der Bundesregierung  
„Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung  
an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher  
Vorschriften“ – Drucksache 18/3017 – sowie**

**zu der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der  
Bundesregierung – Drucksache 18/3158**

**anlässlich der  
öffentlichen Anhörung zu dem Gesetzentwurf  
der Bundesregierung  
am Montag, 24. November 2014**

## ***I. Gesetzentwurf der Bundesregierung***

### **Artikel 1 (Änderung der Abgabenordnung)**

#### **Nr. 4a [§ 139b Abs. 2 Satz 2 AO]**

Die vorgesehene Ergänzung, die die weitere Verwendung und Weitergabe der ID-Nummer eines Steuerpflichtigen in den beschriebenen Fällen zum Zwecke der Übermittlung von Daten des Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung regelt, vereinfacht das Verfahren für die mit der Datenübermittlung beauftragten Dritten und für die Steuerpflichtigen in den Fällen der neuen Nummer 4, insbesondere für Arbeitnehmer. Der Steuerpflichtige muss unseres Erachtens aber hierüber – spätestens im Zusammenhang mit der Datenübermittlung an die Finanzverwaltung – informiert werden. Insoweit verweisen wir auf die vorliegenden Vorschläge aus einer früheren Eingabe der Verbände Deutscher Steuerberaterverband e.V., Bund der Steuerzahler e.V., Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine e.V. und Neuer Verband der Lohnsteuervereine e.V., eine zentrale Vorschrift zur Mitteilung an den Steuerpflichtigen über Zeitpunkt und Inhalt der Datenübermittlung zu schaffen.

#### **Nr. 6 [§ 171 Abs. 10 Satz 2 AO]**

Die vorgesehene Ergänzung wird begrüßt, sie vermeidet bei Grundlagenbescheiden, die nicht von der Finanzverwaltung erlassen werden, rechtliche Nachteile für Steuerpflichtige bei langen Bearbeitungszeiten, beispielsweise bei Bescheinigungen zur Feststellung der Schwerbehinderteneigenschaft und des Grades der Behinderung. Dass bei einem Grundlagenbescheid künftig auf die Antragstellung statt auf den Erlass des Bescheides abgestellt wird, halten wir für sachgerecht, denn dieser Zeitpunkt liegt im Einflussbereich des Steuerpflichtigen.

## **Artikel 5 [Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes]**

### **Nr. 4 [§ 9 Abs. 6 EStG]**

Die vorgeschlagene Definition der Berufsausbildung, wonach eine solche erst vorliegen soll, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird, ist unseres Erachtens zu eng. Von einer abgeschlossenen Berufsausbildung ist vielmehr grundsätzlich immer dann auszugehen, wenn der Betreffende dadurch einen konkreten Beruf ausüben kann. Alle Berufstätigen, deren Ausbildungen nicht die genannten Voraussetzungen erfüllen, hätten ab 2015 steuerrechtlich keine Erstausbildung (mehr) abgeschlossen, selbst wenn sie auf Grundlage ihrer Ausbildung bereits einen Beruf ausüben. Dies würde zum Beispiel dazu führen, dass Flugbegleiter, Altenpfleger, Gesundheits- oder Krankenpfleger oder Sozialassistenten über keine abgeschlossene Berufsausbildung im Sinne des § 9 Abs. 6 EStG verfügen würden.

Besonders betroffen wären die schulischen Ausbildungen an Berufsschulen und Berufsfachschulen, deren Ausbildungszeit häufig weniger als 18 Monate beträgt. Die vorgesehene Einschränkung des Werbungskostenabzugs ist wirtschafts- und arbeitsmarktpolitisch kontraproduktiv. Sie berücksichtigt nicht die Flexibilisierung der Ausbildungen und des Arbeitsmarktes. Erwerbstätigkeiten auf Grundlage privatrechtlich geregelter Ausbildungen, Abschlüsse und Zertifikate haben in den letzten Jahren deutlich zugenommen. Diese Bildungsmaßnahmen orientieren sich aber häufig nicht an den Vorgaben einer „geordneten Ausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung.“

Bei den Sonderausgaben regelt § 10 Nummer 7 EStG den Abzug von „Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung“. Der Bezug zum Begriff der erstmaligen Ausbildung in § 9 Absatz 6 Satz 2 EStG-E bleibt offen. Soweit eine Ausbildung unterhalb der geplanten Mindestdauer von 18 Monaten durchgeführt wird, stellt sich die Frage, ob (weiterhin) eine Berufsausbildung im Sinne des Sonderausgabenabzugs vorliegt, obwohl diese Berufsausbildung nicht als Erstausbildung für den weiteren Werbungskostenabzug – folgt man dem Gesetzentwurf – genügen soll. Bei der für 2015 vorgesehenen Neuregelung müssen bestehende Ausbildungsgänge, die zu einer Berufsausübung befähigen (vgl. die oben genannten Beispiele), Berücksichtigung finden. Die Grenze

von **12 Monaten** darf deshalb, um der Realität gerecht zu werden, bei den Mindestanforderungen an eine Erstausbildung nicht überschritten werden.

Die Gründe, warum die vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fälle eines Rettungssanitäters und Flugbegleiters gesetzlich ausgeschlossen werden müssten, überzeugen nicht. Zudem ist anzumerken, dass hinsichtlich des § 9 Abs. 6 EStG in der geltenden Fassung bereits verfassungsrechtliche Bedenken vorliegen (vgl. Vorlagebeschlüsse des BFH vom 17.07.2014 - VI R 2/12 und 8/12; BFH/NV 2014, S. 1954 u. 1970). Der BFH sieht einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), da der Ausschluss des Werbungskostenabzugs für erstmalige Berufsausbildungskosten das Gebot nach der Besteuerung der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit missachten würde. Eine Verschärfung des § 9 Abs. 6 EStG, wie sie im vorliegenden Gesetzentwurf enthalten ist, erscheint daher auch aus diesem Grund nicht angebracht. Wir empfehlen, die geplante Gesetzesänderung nicht umzusetzen und zunächst die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abzuwarten, um auf dieser Grundlage die Zuordnung der Aufwendungen für berufliche Ausbildungen in Abgrenzung der Sonderausgaben zu den Werbungskosten ggf. neu zu fassen.

### **Nr. 9 [§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG-E]**

Bei dieser Gesetzesänderung handelt es sich um ein Nichtanwendungsgesetz zur BFH-Rechtsprechung. Mit der vorgesehenen Änderung soll der Rechtsprechung des BFH vom 16.05.2013, Az. VI R 94/10, 7/11, der Boden entzogen und die bisher nur in R 19.5 LStR enthaltene Regelung zur Abgrenzung und zum Umfang steuerfreier Leistungen bei Betriebsveranstaltungen gesetzlich normiert werden. Es ist nicht erkennbar, worin die in der Gesetzesbegründung behauptete Steuervereinfachung bestehen soll. Im Gegenteil: Die Einbeziehung der Gemeinkosten führt sogar zu größerem Aufwand bei der Ermittlung der Betriebskosten einer Betriebsveranstaltung. Sie ist zudem streitanfällig. Wir halten jedoch die im Gesetzentwurf bestimmte Anhebung der Freigrenze auf 150 EUR begrüßenswert, da damit den gestiegenen Kosten Rechnung getragen wird.

Die Regelung in R 19.5 Absatz 2 Sätze 3 und 4 LStR wurde nicht in den Gesetzentwurf übernommen, sodass Veranstaltungen, die nur einem beschränkten Kreis von

Arbeitnehmern offen stehen, beispielsweise bestimmten Abteilungen oder nur im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmern, künftig nicht mehr als Betriebsveranstaltungen angesehen werden sollen. Die Einschränkung nach Satz 3 zweiter Halbsatz, wonach die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen künftig allen Betriebsangehörigen offenstehen muss, verschärft die Besteuerung geldwerter Vorteile aus Betriebsveranstaltungen. Sie ist zudem auch nicht realitätsgerecht.

Die Regelung, die für die Anwendung der Freigrenze von 150 EUR maßgebenden Aufwendungen des Arbeitgebers nach der Anzahl der teilnehmenden Arbeitnehmer zu bestimmen, hebt zum einen das sehr realitätsgerechte und ausgewogene BFH-Urteil vom 16.05.2013 - VI R 7/11 aus und ist zum anderen nicht sachgerecht. Es wird damit nicht ein den tatsächlichen Kosten der Betriebsveranstaltung je Teilnehmer entsprechender Wert als Arbeitslohn besteuert. Sobald Familienangehörige oder auch freie Mitarbeiter, die naturgemäß keine Arbeitnehmer sind, an der Betriebsveranstaltung teilnehmen, führt dies stets zu einem unzutreffenden Ergebnis. Sachlich allein zutreffend kann nur sein, die Gesamtaufwendungen durch die Anzahl aller Teilnehmer der Veranstaltung zu teilen (Pro-Kopf-Aufteilung). Die Aufwendungen werden von jedem einzelnen Teilnehmer verursacht. Durch die geplante Regelung kann für den Arbeitnehmer eine Steuerbelastung entstehen, obwohl die Aufwendungen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer zugeflossen sind (nach Pro-Kopf-Aufteilung), für ihn selbst im angemessenen Rahmen von künftig unter 150 EUR liegen. Es besteht daher kein sachlicher Grund, einen im Ergebnis unzutreffenden Maßstab, nämlich nur die Anzahl der teilnehmenden Arbeitnehmer zur Prüfung der Anwendung der Freigrenze heranzuziehen.

Wie der BFH im Urteil vom 16.05.2013 zutreffend ausführt, steht bei Teilnahme von Familienangehörigen an Betriebsveranstaltungen nicht die Entlohnung des Arbeitnehmers im Vordergrund. Vielmehr ist es regelmäßig Ziel des Arbeitgebers, das Betriebsklima durch die Teilnahme von Familienangehörigen zu fördern, womit für deren Teilnahme ein überwiegendes und ausschlaggebendes Interesse des Arbeitgebers vorliegt.

Der Gesetzentwurf sieht vor, sämtliche vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen als Vorteil beim Mitarbeiter steuer- und beitragspflichtig zu gestalten und zwar unab-

hängig davon, ob eine objektive Bereicherung beim Mitarbeiter eingetreten ist. Maßgeblich sollte bei Sachzuwendungen der übliche Endpreis am Abgabeort sein. Mit dem Gesetzentwurf werden aber sämtliche vom Arbeitgeber getragenen Aufwendungen Maßstab für die Berechnung des Vorteils. Dies ist abzulehnen. An der BFH-Rechtsprechung, wonach in den Wert einer dem Arbeitnehmer zugewendeten Betriebsveranstaltung nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen, sollte festgehalten werden. Die Organisation einer Betriebsfeier durch ein fremdes Unternehmen oder die Anmietung von Räumlichkeiten erhöhen zwar die Kosten des Arbeitgebers, nicht aber den Vorteil, der dem Arbeitnehmer zufließt. Zu einer objektiven Bereicherung führen typischerweise nur solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen.

Der Gesetzentwurf sieht vor, sämtliche Aufwendungen des Arbeitgebers als Vorteil beim Mitarbeiter zu versteuern, auch einen „rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten.“ Wie die Gemeinkosten zu ermitteln sind, ist im Gesetzentwurf nicht geregelt. Dies wiederum kann Streit zwischen Arbeitgebern, Mitarbeitern und Finanzverwaltung hervorrufen. Auch Kosten, die allein deshalb entstehen, weil weniger Arbeitnehmer als geplant an einer Betriebsveranstaltung teilnehmen (z.B. vergebliche Aufwendungen für nicht verzehrte Speisen) sollen nach dem Gesetzentwurf den verbliebenen Teilnehmern als geldwerter Vorteil zugerechnet werden. Folglich sollen Aufwendungen des Arbeitgebers, die beim Arbeitnehmer nicht zu einer Bereicherung führen, von diesem versteuert werden. Dies widerspricht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und dafür werden die an einer Betriebsveranstaltung teilnehmenden Mitarbeiter zu Recht kein Verständnis aufbringen.

Dass diese unnötige gesetzliche Aufhebung der BFH-Rechtsprechung nach den Empfehlungen des Bundesrates (Ziff. 15 der Stellungnahme des Bundesrates) rückwirkend eingeführt werden soll, ist folglich erst recht abzulehnen.

### **Nr. 10 [§ 26a Abs. 2 EStG]**

Die Gesetzesbegründung weist als Ziel dieser Gesetzesänderung den Wunsch der Bundesländer aus, es möge eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass nur ein ein-

zuges, für die zusammengefassten Aufwandsarten einheitlich auszuübendes Wahlrecht besteht. Außerdem soll durch die Gesetzesänderung verdeutlicht werden, dass nicht die gezahlten Aufwendungen, sondern die Abzugsbeträge aufgeteilt werden. Dieses Ziel wird unseres Erachtens durch die vorgeschlagene Formulierung im Wesentlichen erreicht. Zur Vermeidung möglicher Unklarheiten schlagen wir folgende Ergänzungen bei der Formulierung vor:

### **Klare Definition der Ausgangsgröße für die Aufteilung notwendig**

Grundsätzlich sollen Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a EStG hälftig aufgeteilt werden. Ausgangsgröße hierfür soll nach dem vorliegenden Regierungsentwurf der bei der "Zusammenveranlagung in Betracht kommende Betrag" sein. Diese Formulierung ist unseres Erachtens nicht eindeutig, denn bei einer Zusammenveranlagung könnten auch die "gezahlten Aufwendungen" als Beträge für die Aufteilung in Betracht kommen. Die Berücksichtigung der Höchstbeträge und der zumutbaren Belastung vor oder nach der Aufteilung der Beträge wäre damit weiterhin strittig.

Um eine Klarstellung dahingehend zu erreichen, dass die bei der Zusammenveranlagung steuerlich abziehbaren Werte aufgeteilt werden, d. h. die Höchstbeträge bei den Vorsorgeaufwendungen und folgerichtig auch die zumutbare Belastung bei den außergewöhnlichen Belastungen bereits vor der Aufteilung der Aufwendungen berücksichtigt werden, sollte eine andere Formulierung gewählt werden.

Unser Formulierungsvorschlag lautet deshalb:

*"...in Höhe des Betrages, der bei einer Zusammenveranlagung als **steuerlich abziehbar** in Betracht kommt, bei beiden Veranlagungen jeweils zur Hälfte abgezogen würde,..."*

Mit dieser Formulierung würde klargestellt, dass die Beträge aufgeteilt werden, die bei der Zusammenveranlagung steuerlich wirksam wären, das heißt die Höchstbeträge und die zumutbare Belastung wären dabei bereits berücksichtigt.

### **Einheitlichen Aufteilungsmaßstab eindeutig regeln**

Die Gesetzesänderung sieht zudem vor, dass Ehegatten gemeinsam auch eine andere Aufteilung beantragen können. Das bedeutet, die Ehegatten können die Aufwendungen so verteilen, wie es für sie am günstigsten ist. Diese Gesetzesformulierung lässt unseres Erachtens zu, dass die Ehegatten für jede Aufwandsart getrennt und in der Höhe wählen können, wie die Aufwendungen verteilt werden. Auch wenn dies aus Sicht der Steuerpflichtigen wünschenswert ist, zur Klarstellung bzw. Vereinfachung trägt es nicht bei.

Fraglich bleibt, ob bei einer anderen als der hälftigen Aufteilung die Höchstbeträge und die zumutbare Belastung auch vor Aufteilung berücksichtigt werden oder ob dies individuell in den Einzelveranlagungen erfolgt.

Wenn auch für die „andere Aufteilung“ ein einziges für die zusammengefassten Aufwandsarten einheitlich auszuübendes Wahlrecht gelten soll, muss die Wahl der „anderen Aufteilung“ auf die Höhe des Aufteilungsmaßstabs begrenzt werden. Das bedeutet, die Ehegatten können lediglich wählen, ob der Abzug je zur Hälfte oder in einem anderen prozentualen Verhältnis (z.B. 60/40 oder 70/30 etc.) erfolgen soll.

Eine insoweit unmissverständliche Gesetzesformulierung könnte wie folgt lauten:

*„, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam einen **anderen Aufteilungsmaßstab** beantragen.“*

### **Zusätzlicher Vorschlag zur Vereinfachung des Veranlagungsverfahrens:**

Sollten unsere Vorschläge aufgegriffen werden und das Wahlrecht der Ehegatten sich lediglich auf den Aufteilungsmaßstab beschränken, könnte die Einzelveranlagung von Ehegatten nach § 26a EStG auch auf Grund einer **gemeinsamen** Steuererklärung (wie bei der Zusammenveranlagung) erfolgen. Damit wäre für die Ehegatten der Erstellungsaufwand deutlich reduziert und sowohl für Steuerpflichtige, steuerliche Berater und die Finanzverwaltung nachvollziehbar, in welcher Höhe die Aufwendungen aufgeteilt werden. Die gemeinsam erfassten Aufwendungen könnten programmgesteuert über den von den Ehegatten festgelegten Aufteilungsschlüssel leicht und ein-



wandfrei den Ehegatten zugeordnet und danach zwei Einzelveranlagungen durchgeführt werden.

## ***II. Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung***

### **Tz. 1**

#### **Zum Gesetzentwurf allgemein**

Der Bundesrat verweist zu Beginn seiner Empfehlungen auf ein Paket von Steueränderungen, die der Steuervereinfachung dienen und aufwandsneutral sein sollen. Diese Vorschläge werden seit längerem wiederkehrend vorgebracht. Die beiden Dachverbände der Lohnsteuerhilfevereine haben bereits am 7. Februar 2012 zu den Vorschlägen der seinerzeitigen gemeinsamen Arbeitsgruppe der Länder Hessen, Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz und Bremen, die Grundlage für die vorliegenden Steuervereinfachungsvorschläge sind, ausführlich Stellung bezogen.

Von diesen „Vereinfachungsvorschlägen“ profitiert übermäßig die Finanzverwaltung durch die Anhebung der Pauschalen, welche eine Prüfung tatsächlicher Aufwendungen in den betreffenden Fällen entbehrlich macht. Bei den Steuerpflichtigen entfällt der Aufwand zur Belegvorsorge hingegen nicht, da sie im Laufe des Jahres regelmäßig noch nicht abschätzen können, ob die pauschalen Abzugsbeträge im gesamten Jahr überschritten sein werden.

Wir erwähnen insbesondere folgende Vorschläge

- die 630 Mio. EUR teure vorgeschlagene Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags auf 1.130 EUR, die Arbeitnehmer mit geringen oder vom Arbeitgeber erstatteten berufsbedingten Aufwendungen auf Kosten derjenigen mit tatsächlichen höheren Aufwendungen subventionieren würde (Mitnahmeeffekte in beträchtlicher Höhe)

- für die Berücksichtigung von Unterhaltszahlungen als außergewöhnliche Belastung an nahe Angehörige in Nicht-EU/EWR – Staaten sollen unangemessene, verfassungsrechtlich zweifelhafte Abzugsvoraussetzungen (z. B. vollstreckbarer Titel) geschaffen werden
- die vorgesehene Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge, mit der zwar nicht nach dem Gesetzeswortlaut, jedoch im Ergebnis künftig alle krankheitsbedingten Aufwendungen und somit auch die nicht durch die Behinderung bedingten, nicht mehr geltend gemacht werden können.

Zusammenfassend ist zu den Vorschlägen des Bundesrates zu sagen:

Während einerseits mit der Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags Arbeitnehmer mit geringen oder bereits vom Arbeitgeber erstatteten Werbungskosten subventioniert würden, würden für Arbeitnehmer bei Annahme der Vorschläge in den Tz. 11 (Gutscheine), 12 (Sachbezüge), 14 (Abschaffung der Übertragung der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge von Kindern auf Eltern) und 20 (Reduzierung der Steuerfreiheit bei vom Arbeitgeber übernommenen Kinderbetreuungskosten) Steuererhöhungen herbeigeführt.

## **Tz. 11**

### **Artikel 4 Nummer 2c-neu-(§ 8 Absatz 1 Satz 2-neu-EStG)**

Der Bundesrat schlägt vor, künftig Gutscheine, die auf einen Geldbetrag ausgestellt sind, gesetzlich als „steuerpflichtige Einnahmen“ eines Arbeitnehmers zu bestimmen. Damit will der Bundesrat ein Nichtanwendungsgesetz für die Urteile des BFH vom 11.11.2010 (VI R 21/09, VI R 27/09, 94281 und VI R 41/10) erreichen. Dieser hat Gutscheine grundsätzlich als Sachlohn eingestuft, denn es komme auf die Leistung an, die der Arbeitnehmer durch den Gutschein in Anspruch nimmt. Dabei handele es sich, auch wenn der Gutschein auf einen Geldbetrag ausgestellt ist, um eine Sachleistung. Ein Gutschein könne nicht als Barlohn und damit steuer- und sozialversicherungspflichtig betrachtet werden.

Würde man der Empfehlung des Bundesrats folgen, würde die frühere, vor der BFH-Rechtsprechung bestehende, komplizierte Rechtslage wieder hergestellt. Gutscheine dürften demnach nicht mehr auf einen Geldbetrag ausgestellt sein, sondern nur noch

auf eine konkrete Ware. Derzeit ist ein Gutschein steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn er beispielsweise auf Dieselkraftstoff im Wert von 44 EUR ausgestellt ist. Nach dem Vorschlag des Bundesrats müsste dem Beispiel folgend der Gutschein künftig, um steuer- und sozialabgabenfrei zu sein, wieder auf 30 Liter Diesel ausgestellt werden. Es müsste dann wieder im Zeitpunkt der Betankung geprüft werden, ob die Freigrenze von 44 EUR überschritten ist oder nicht, wobei Grundlage hierfür der Literpreis Diesel wäre. Die erforderliche Bewertung zur Beurteilung der Steuerfreiheit oder Steuerpflicht der Leistung führt zu Mehraufwand für die Unternehmen und aufgrund der unvermeidlichen Preisschwankungen, zu Rechtsunsicherheit.

Die Neuregelung verkompliziert das Steuerrecht und erhöht den Bürokratieaufwand. Sie ist abzulehnen.

## **Tz. 12**

### **Artikel 4 Nummer 2d - neu - (§ 8 Absatz 2 EStG)**

Durch die vorgeschlagene Änderung soll das Wahlrecht der Bewertung für Sachbezüge zwischen § 8 Abs. 2 und Abs. 3 EStG abgeschafft werden. Die derzeitige Rechtslage ist durch BFH-Rechtsprechung umfassend geklärt und bietet in der Praxis keine Schwierigkeiten mehr. Die geltende Rechtslage ist zwar kompliziert, hat sich aber eingespielt. Nunmehr sollen alle Sachbezüge nach dem „üblichen Endverbraucherpreis“ bemessen werden, was wieder zusätzliche Unklarheiten schafft. Die einfachste Steuervereinfachung in diesem Fall ist es, die Rechtslage so zu belassen wie sie ist, zumal die Auffassung des Bundesfinanzhofes von der Verwaltung problemlos umgesetzt wird.

## **Tz. 14**

### **Artikel 4 Nummer 2f - neu - (§ 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2 EStG)**

Die Übertragung der Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des Kindes auf die Eltern knüpft an die Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber dem Kind an. Die Unterhaltsverpflichtung kann bei Kindern für die den Eltern ein Freibetrag gem. § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht grundsätzlich aus Steuervereinfachungsgründen unterstellt werden. Die Finanzverwaltung erkennt dies derzeit auch so an.

Wie hierdurch Streitfälle entstehen sollen, ist nicht ersichtlich. Die Gefahr einer Doppelberücksichtigung, wie sie der Bundesrat zudem befürchtet, besteht nicht. Der Datensatz, der an das Finanzamt übermittelten KV/PV-Beiträge des Kindes wird verwaltungsintern nach der Inanspruchnahme, entweder durch das Kind selbst oder durch die Eltern gesperrt, so dass eine doppelte Berücksichtigung technisch ausgeschlossen ist. Die Kontrolle erfolgt derzeit über die Steueridentifikationsnummer des Kindes. Missbrauchsfälle sind definitiv ausgeschlossen. Den Ausführungen der Bundesregierung in der Erwiderung zur Stellungnahme des Bundesrates ist in vollem Umfang zuzustimmen und die vorgeschlagene Änderung abzulehnen.

## **Tz. 20**

### **Artikel 5 Nummer 2 Buchstabe a - neu –**

#### **(§ 3 Nummer 33 und 34a, § 41 Absatz 1 und § 41b Absatz 1 EStG)**

Die unter Buchstabe a vorgesehene Steuerfreistellung übernimmt die bisherigen Regelungen in R 19.3 Abs. 2 Nummer 5 der Lohnsteuerrichtlinien. Gegenüber der Richtlinienregelung bezieht sich die vorgesehene gesetzliche Regelung lediglich auf eine Beratung zur Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen sowie der Vermittlung von Betreuungspersonen. Es stellt sich die Frage, ob diese Einschränkung gewollt ist und die bisherige Regelung in den Richtlinien aufgehoben werden soll. Da kein sachlicher Grund dafür ersichtlich ist, empfehlen wir, den gesamten Regelungsumfang der Richtlinie in die vorgesehene gesetzliche Norm aufzunehmen.

Mit der vorgeschlagenen Änderung werden Kinderbetreuungskosten, die der Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer übernimmt, grundsätzlich zu einem Drittel steuer- und sozialversicherungspflichtig. Die Familienförderung mittels Übernahme der Kinderbetreuungskosten durch den Arbeitgeber sollte in der bestehenden Form erhalten bleiben. Die Empfehlung des Bundesrates, die Steuerfreiheit auf zwei Drittel zu kürzen und in der Höhe auf 4.000 Euro zu begrenzen und damit einen Zusammenhang zum Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten herzustellen, lehnen wir ab. Für diese Vereinheitlichung gibt es keine überzeugenden Argumente, im Gegenteil, die bisherige Regelung in den Lohnsteuerrichtlinien würde weiter eingeschränkt, eine Aufblähung der Vorschriften und Regelungen für den Arbeitgeber wäre vermutlich die

Folge. Den Ausführungen der Bundesregierung in der Gegenäußerung ist dahingehend zuzustimmen.

## **Tz. 56**

### **Zu Artikel 12a - neu - (§ 64 Absatz 1 und § 84 Absatz 3f EStDV)**

„Zur Erreichung von Rechtssicherheit und zur leichten Administrierbarkeit“ soll § 64 EStDV geändert werden. Dies wird aber mit unbestimmten Formulierungen wie „nicht eindeutig“ oder „deshalb schwer zu beurteilen“ gerade nicht erreicht. Der Vorschlag widerspricht der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 6.2.2014 – VI R 61/12; BStBl. II 2014, 458) zum Abzug von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen, mit der der BFH den abschließenden Charakter der „Katalogaufwendungen“ des § 64 Abs. 1 Nr. 2 EStDV festgestellt hat.

Die derzeitige Rechtslage ist durch die Rechtsprechung inzwischen hinreichend konkretisiert. Durch die vorgeschlagene Änderung ist zu erwarten, dass in der Praxis wieder häufig Streitfälle darüber auftreten werden, wann eine Behandlung eindeutig oder nicht eindeutig zur Linderung oder Heilung einer Erkrankung beitragen wird. Das Ziel einer einfacheren Administrierbarkeit wird mit der vorgesehenen Regelung nicht erreicht werden können.

Berlin, 19.11.2014



## **Stellungnahme der Deutschen Steuer-Gewerkschaft**

**zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung  
an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer  
steuerlicher Vorschriften (Drucksache 18/3017)**

**sowie**

**zur Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der  
Bundesregierung (Drucksache 18/3158)**

### **Vorbemerkung:**

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft nimmt nicht zu jedem Vorschlag Stellung, sondern nur zu jenen, die ihr aus Sicht einer Fachgewerkschaft der Finanzverwaltung besonders relevant erscheinen.

### **Zum Erfüllungsaufwand der Verwaltung:**

Wie schon bei voran gegangenen Gesetzgebungsverfahren wird der „Erfüllungsaufwand“ der Finanzverwaltung auch hier eher bagatellisiert, obwohl gleichzeitig eingeräumt wird, dass eine „genauere Bezifferung des Aufwandes eingehende fachliche und technische Analysen und Konzepte voraus setzt“. Dabei wird unterschätzt, dass jede Rechtsänderung umfangreiche Fortbildungen des Personals notwendig macht, sowie umfangreiche Programmänderungen erforderlich sind, die entsprechende Fachkräfte binden. Ein Ärgernis ist für die Verwaltungspraxis auch, dass der Gesetzentwurf sehr spät vorgelegt wird, so dass erheblicher Druck auf die Rechtsanwender entsteht. Der zeitliche Druck wird allein dadurch unterstrichen, dass für die Stellungnahme nur sehr wenige Tage zur Verfügung stehen. Diese Hinweise gelten aber auch für die zahlreichen Änderungsvorschläge des Bundesrates.

## **Zu den einzelnen Änderungsvorschlägen:**

### **I. Drucksache 18/3017**

#### **Zu Artikel 1 Nr. 2 (Neufassung des § 31 b AO)**

Deutschland nimmt international keine Vorreiterrolle bei der Bekämpfung der Geldwäsche ein. Daher wird jede Maßnahme zur Bekämpfung von Geldwäsche grundsätzlich begrüßt. Betont werden muss dabei aus Sicht unserer Fachgewerkschaft, dass die Bekämpfung nicht im Vordergrund unseres gesetzlichen Auftrages steht. Klar ist aber auch, dass das abstrakte Entdeckungspotenzial vor allem durch die steuerliche Betriebsprüfung und die Steuerfahndung aufgrund des vom Steuerzahler vorzulegenden Zahlenmaterials sehr hoch ist.

Es wird daher begrüßt, dass die Finanzbehörde nicht nur im abgegrenzten Bereich des § 17 GwG Verdachtsmomente mitteilen muss, sondern dass eine „Verlängerung“ der Befugnisse in § 16 GwG erfolgt. Die in der Begründung durchscheinende Sorge, die Ausdehnung der Mitteilungsbefugnis könne auch eine „Erweiterung der Ermittlungsbefugnisse der Finanzbehörden“ nach sich ziehen, ist angesichts des schmalen Personalkörpers in den Finanzverwaltungen rein faktisch unbegründet. Es ist eher so, dass von der Mitteilungsbefugnis eher zu wenig Gebrauch gemacht wird, weil das Training im Hinblick auf Geldwäsche in der Praxis meist zu kurz kommt.

#### **Zu Artikel 1 Nr. 10 Buchstabe b (§ 218 Abs. 3 AO neu):**

Es kommt immer häufiger vor, dass Ehegatten und Lebenspartner zunächst Tilgungen auf eine gemeinsame Einkommensteuerschuld ohne individuelle Tilgungsbestimmung leisten, es aber hinterher zu einer Situation kommt, in der man diese Zahlungen „zurechnen“ muss.

Die in diesem Kontext vorgeschlagene Ergänzung des § 218 AO wird begrüßt, weil sie die Rückabwicklung erleichtert und kollidierende Entscheidungen verhindert. Es handelt sich um eine Erleichterung der Verwaltungspraxis.

#### **Zu Artikel Nrn. 3 und 4 (§§ 4 Abs. 9, 9 Abs. 6 EStG neu):**

Die jetzige Regel hat derzeit den Charakter einer Verhinderungsnorm, da definiert wird, was NICHT abzugsfähig ist und was demnach allenfalls

limitiert als Sonderausgabe abzugsfähig sein soll. Aus der Vorschrift, die derzeit einen Satz ausmacht, wird im Entwurf ein hoch kompliziertes Regelungsgebäude aufgebaut. Dieses muss mehrfach gelesen werden, um es überhaupt einigermaßen verständlich zu machen. Der Vorschlag dürfte viele Fortbildungsmaßnahmen sowohl auf Seiten der Verwaltung wie bei der Beraterschaft notwendig machen.

Wegen des inzwischen erfolgten Vorlagebeschlusses des BFH an das BVerfG wird angeregt, eine Neufassung zunächst zurück zu stellen. Unter dem Eindruck eines konkreten Normenkontrollverfahrens ist zu erwarten, dass diese Fälle ohnehin vorläufig gehalten werden. Es sollte der Spruch des Verfassungsgerichtes abgewartet werden, nachdem der Bundesfinanzhof offenbar von der Verfassungswidrigkeit der bestehenden Regelung ausgeht. Die geplante Neuregelung beseitigt nach unserer Auffassung die Zweifel des Bundesfinanzhofs nicht.

**Zu Artikel 5 Nr. 9 (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 a neu):**

Die geplante Neufassung ist eine Verhinderungsnorm, da der Bundesfinanzhof zuletzt festgestellt hat, dass Gemeinkosten, insbesondere für den äußeren Rahmen einer Veranstaltung (Raumkosten, Conferencier, Musik, Technik, künstlerische Einlagen) ebenso wenig einen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers begründen wie „Zuwendungen“ an seine Begleitung.

Die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält die Rechtsprechung des BFH für stichhaltig und kritisiert die Einbeziehung von Gemeinkosten. Aus Sicht des betroffenen Arbeitnehmers stellen diese Gemeinkosten keine unmittelbare Zuwendung an ihn dar. Er empfindet dies allenfalls so bei Speisen, Getränken und Geschenken im Rahmen der Veranstaltung. Vor diesem Hintergrund sollte entweder von der Einbeziehung von Gemeinkosten abgesehen werden oder aber die Freigrenze von 150 Euro ist deutlich zu erhöhen. Gerade die Gemeinkosten machen oft den Löwenanteil solcher Veranstaltungen aus, sind aber nicht vermeidbar, um eine gelungene Veranstaltung durchzuführen. Die Erhöhung reicht auch deshalb nicht aus, weil der seitherige Betrag von 110 Euro seit 1993 (also seit über 20 Jahren) unverändert blieb. Die Erhöhung muss daher einerseits die massive Preiserhöhung in diesem Bereich (auch bedingt durch technischen Fortschritt) abbilden, und muss andererseits für einige Zeit von der Höhe her unangreifbar sein. Er sollte nach unserer Auffassung bei 200 Euro liegen, zumal es sich nur um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt.



**Zu Artikel 5 Nr. 10 (§ 26 a Abs. 2 neu):**

Im Jahre 2014 kam es in der Verwaltungspraxis zu Zweifeln darüber, wie bei der Einzelveranlagung von Eheleuten hinsichtlich der Aufteilung von steuerbegünstigten Aufwendungen zu verfahren sei. Diese Zweifel haben zu langen Liegezeiten der betreffenden Steuererklärungen geführt, was zum Teil massive Beschwerden nach sich zog. Die Finanzämter wurden für etwas kritisiert, für was sie nichts konnten.

Die jetzige Klarstellung, wie zu rechnen ist, wird daher begrüßt. Die Regelung wirkt vereinfachend und betont in typisierender Weise den Grundcharakter der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, ohne eine abweichende Verteilung unmöglich zu machen. Das Regel-Ausnahme-Verhältnis ist stimmig. Allerdings hat auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme Recht, wenn er ein Gestaltungspotential feststellt. Allerdings dürfte man dann aber auch keine Halbteilung einführen, sondern müsste konsequent nach wirtschaftlicher Tragung der Kosten vorgehen.

**Zu Artikel 9 Nr. 3 (§ 13 b Abs. 10 UStG neu):**

Der damit vorgesehene „Schnellreaktionsmechanismus“ wird begrüßt. Rechtsstaatliche Bedenken bestehen angesichts eines fehlenden formellen Gesetzes nicht, da es sich lediglich um eine Verlängerung des unionsrechtlichen Schnellreaktionsmechanismus handelt, eine klare Ermächtigungsgrundlage gegeben ist und die Einführung von der Zustimmung des Bundesrates abhängig ist.

**Zu Artikel 10 (Finanzverwaltungsgesetz):**

Angesichts anhaltender Diskussionen um die Notwendigkeit einer Bundessteuerverwaltung und dem damit verbundenen Eindruck, dass der Bund im Bereich der Auftragsverwaltung nicht ausreichend involviert sei, darf an § 5 Abs. 1 FVG erinnert werden, wo es in einer enumerativen Liste mittlerweile 41 (!) spezielle Aufgaben im Bereich der Besteuerung gibt, die vom Bund durch das Bundeszentralamt für Steuern zu erledigen sind. Im Gesetzesentwurf wird nun eine weitere Nummer 42 hinzugefügt. Der Bund hat daher auch unterhalb einer Bundessteuerverwaltung viele Möglichkeiten, sich in das Länderbesteuerungsverfahren einzubringen.

## **II. Drucksache 18/3158**

### **Zu Nr. 4 (Artikel 10 > §§ 187 AO, 21 Abs. 3 FVG)**

Der Vorschlag wird für sinnvoll erachtet. Kontrollrechte der Gemeinden bei der Gewerbesteuer machen deshalb Sinn, weil sich der fehlende Personalbestand in den staatlichen Finanzämtern auch negativ auf das Gewerbesteueraufkommen der Gemeinden auswirken kann. Eine überörtliche Zusammenarbeit gibt es auch bei staatlichen Finanzbehörden. Daher gibt es keinen Grund, dies hier nicht zuzulassen.

### **Zu Nr. 11 (Artikel 4 Nr. 2c – neu –)**

Der Vorschlag wird begrüßt. Gutscheine, die auf Geld lauten, sind aus Gründen der Steuergerechtigkeit steuerlich wie der Zufluss von Geld einzustufen. Einer steuerlichen Begünstigung durch eine Freigrenze bedarf es nicht.

### **Zu Nr. 43 (§ 2 Abs. 3 FVG neu):**

Der Vorschlag des Bundesrates ist kritikwürdig. Eine Trennung des Kassengeschäftes und eine Ausdehnung der Ermächtigung in das weitere Erhebungsverfahren hinein birgt die große Gefahr, dass Außenstehende Zugang zu sensiblen Steuerdaten bekommen und es zu Verletzungen des Steuergeheimnisses kommt. Das für die Akzeptanz des Steuerstaates durch den Bürger eminent wichtige Steuergeheimnis kann im geschlossenen Finanzamtsbereich am besten gewahrt werden. Zudem wird der in aller Regel reibungslose „Workflow“ innerhalb des Systems unterbrochen, wenn andere Behörden ins Spiel kommen. Es geht aus Sicht der DSTG bei dem Vorschlag um das offensichtliche Ziel, bewährte Strukturen zu zerschlagen, um zu vordergründigen Personaleinsparungen zu kommen. Dies ist aus fachlicher Sicht abzulehnen.

### **Zu Nr. 49 (Artikel 11 c/neu > GrunderwerbsteuerG)**

Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen werden begrüßt und zwar sowohl die vorgeschlagene Änderung des § 1 Abs. 2 a Satz 1 GrErwStG wie auch die zeitliche Anwendungsregelung in § 23 Abs. 13 (neu). Zwar werden mit der bestehenden 95-Prozent-Grenze zahlreiche Fallgruppen erfasst und der realen Veräußerung von Immobilien gleichgestellt, gleichwohl hat sich neues Gestaltungspotential im Bereich

mittelbarer Beteiligungsverhältnisse aufgetan. Es ist begrüßenswert, dass diese Fälle *expressis verbis* geregelt werden sollen und nicht kunstvoll über § 42 Abgabenordnung (Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) erledigt werden müssen, zumal bei § 42 AO langjährige Rechtsstreite mit allen damit verbundenen Unsicherheiten vorprogrammiert sind. Gerade bei der Grunderwerbsteuer sollte in zeitlicher Hinsicht rasch Klarheit herrschen.

## **Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Bundestags-Drucksache 18/3017 und 18/3158)**

Berlin, 20. November 2014

Als Spitzenorganisation der deutschen Land- und Forstwirtschaft begrüßt der Deutsche Bauernverband (DBV), dass durch die mit dem Gesetzesentwurf vorgelegte Fassung des § 13a EStG die bewährte systematische Struktur der Durchschnittsatzgewinnermittlung beibehalten wird. Die pauschale Gewinnermittlung hat sich in jahrzehntelanger Praxis bewährt, ist ein gelungenes Beispiel für eine bürokratiearme und effiziente Besteuerung und wird von einer Vielzahl landwirtschaftlicher Betrieben angewendet. Je nach Statistik sind dies bundesweit rd. 150.000 Betriebe, wobei der regionale Schwerpunkt der Anwendung des § 13a EStG in den Ländern Bayern, Baden-Württemberg, Hessen und Nordrhein-Westfalen liegt, in denen bis zu ein Drittel der dort ansässigen landwirtschaftlichen Betriebe von der Regelung des § 13a EStG Gebrauch macht. Der mit der Gewinnermittlung nach § 13a EStG einhergehende Vereinfachungseffekt hat für die Land- und Forstwirtschaft wie auch für die Finanzverwaltung somit eine große Bedeutung. Einen weiteren Vereinfachungseffekt wird die geplante Einbeziehung kleinerer Betriebe mit Sondernutzungen beispielsweise Winzer und Imker und reiner forstwirtschaftlicher Nutzung mit sich bringen.

Bei der zu unterstützenden Neuausrichtung des § 13a EStG muss nach Ansicht des DBV allerdings darauf geachtet werden, steuervereinfachende Regelungen beizubehalten und Steuer Mehrbelastungen für kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu vermeiden. So muss beispielsweise die Abziehbarkeit von Pachtzahlungen erhalten bleiben. Außerdem liefe die vorgesehene Erfassung von Gewinnen, die aus der Veräußerung bzw. Entnahme bestimmter Wirtschaftsgütern stammen, dem Grundgedanken des § 13a EStG zuwider, kleinere land- und forstwirtschaftliche Betriebe weitestgehend von Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten zu befreien.

Im Einzelnen:

## **Zu Artikel 5 (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)**

### **Zu § 13 Abs. 3 Abs. 3 EStG:**

#### **Freibetrag bei Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**

Aufgrund der durch die geplanten Änderungen des § 13a EStG zu erwartenden erhöhten Gewinnerfassungsquote sollte der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft von derzeit 670 Euro nach Ansicht des DBV angehoben werden.

Der Freibetrag wird nach § 13 Abs. 3 Satz 2 EStG nur gewährt, wenn die Summe der Einkünfte 30.700 Euro nicht übersteigt. Die Gewinngrenze besteht in dieser Höhe unverändert seit dem Veranlagungszeitraum 1999. Es wird angeregt, diese auf 35.000 Euro anzuheben, um die Preisentwicklung der vergangenen Jahre abzubilden und insbesondere kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe zu entlasten.

### **Zu § 13a Abs. 1, 2 und 6 EStG-E:**

#### **Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft nach Durchschnittssätzen / Mitteilungspflicht des Finanzamtes**

Der DBV begrüßt, dass mit der Neufassung des § 13a EStG künftig auch Betriebe, die ausschließlich Sondernutzungen oder forstwirtschaftliche Nutzungen betreiben, in den Anwendungsbereich der vereinfachten Gewinnermittlung fallen sollen. Dies reduziert für die betroffenen Betriebe den Bürokratieaufwand erheblich und führt zur Gleichbehandlung der verschiedenen land- und forstwirtschaftlichen Nutzungen.

Auch die vorgesehene Einführung von Flächengrenzen bei der Ermittlung des Anwendungsbereiches der Durchschnittsatzgewinnermittlung für Sondernutzungen anstelle der aus der Einheitsbewertung abgeleiteten Wertgrenze in Höhe von 2.000 DM (§ 13a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG-E) erscheint sachgerecht. Die als Anlage 1a vorgesehene Aufgliederung verschiedener Sondernutzungsarten ist nach Ansicht des DBV nachvollziehbar und wird aufgrund der Flächenbezogenheit auch in der Praxis keine besonderen Schwierigkeiten bereiten.

Die Länder regen in ihrer Stellungnahme zum Gesetzentwurf (Bundestags-Drucksache 18/3158) an, die für das Ende der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen erforderliche Mitteilung des Finanzamtes (§ 13a Abs. 1 Satz 4 EStG) zu streichen. Dies wird vom DBV abgelehnt.

Die behördliche Wegfallmitteilung hat sich in der Praxis seit mehr als drei Jahrzehnten bewährt und vermittelt den § 13a EStG anwendenden land- und forstwirtschaftlichen Betrieben Rechtssicherheit. Die vom Bundesrat angedeutete Mißbrauchsanfälligkeit der Norm wird dadurch entschärft, dass bei wissentlich falschen Angaben des Steuerpflichtigen, etwa zur Größe der selbst bewirtschafteten Fläche, nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Mitteilungspflicht des Finanzamtes über den Wegfall der Voraussetzungen der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen entbehrlich ist.

### **Zu § 13a Abs. 3 EStG-E:**

#### **Definition des Durchschnittsatzgewinns**

§ 13a Abs. 3 Satz 1 Nrn. 5 und 6 EStG-E erweitern die Ermittlung des Durchschnittsatzgewinns um die Erfassung von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen, die dem Betrieb zuzurechnen sind. Gleichzeitig soll der bisher mögliche Abzug betrieblicher Schuld- und Pachtzinsen ersatzlos entfallen. Diese Abkehr vom allgemein im Ertragsteuerrecht geltenden Nettopinzip für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie Kapitalvermögen ist nach Ansicht des DBV auch aus Gründen der Vereinfachung nicht gerechtfertigt und sollte daher unterbleiben.

Die mit den vorgeschlagenen Änderungen angestrebte zielgenauere Erfassung von Gewinnen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe darf in ihrer Wirkung nicht nur auf die Betriebseinnahmeseite beschränkt werden, sondern muss auch die Abziehbarkeit wesentlicher Betriebsausgabengruppen angemessen berücksichtigen. Deshalb sollte die bisher gem. § 13a Abs. 3 S. 2 EStG gegebene Möglichkeit beibehalten werden, verausgabte Pachtzinsen sowie Schuldzinsen und dauernde Lasten, die dem Grunde nach Betriebsausgaben sind, abzuziehen.

Landwirtschaftliche Betriebe bewirtschaften in sehr unterschiedlichem Maße im Eigentum befindliche oder gepachtete landwirtschaftlich Nutzflächen. Das Pachtpreinsniveau ist aufgrund der vielseitigen Bodenmärkte regional sehr unterschiedlich, in vielen Regionen ist es zuletzt stark gestiegen. Pachtflächenanteil und das jeweilige Pachtpreinsniveau haben einen erheblichen Einfluss auf den Betriebsgewinn. Die Nichtberücksichtigung von Pachtzahlungen als Betriebsaufwand würde bei Betrieben mit einem hohen Anteil gepachteter Flächen oder mit hohen fremdfinanzierten Investitionen zu unangemessenen Verwerfungen führen und deren Investitionsfähigkeit weiter einschränken.

Sofern durch § 13a Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 EStG-E die Erfassung der Miet- und Pachteinahmen präzisiert und erweitert wird, muss auch der Abzug der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben zugelassen werden. Im Falle einer Vermietung sind zum Beispiel auch die vom Mieter zu tragenden Nebenkosten wie beispielsweise Grundsteuer bei ihrer Vereinnahmung

als Mieteinnahmen zu versteuern, ohne dass die entsprechenden Kosten beim Vermieter abzugsfähig wären.

§ 13a Abs. 3 S. 1 Nr. 5 EStG-E sollte anstelle der Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern des land- und forstwirtschaftlichen Betriebsvermögens den Gewinn erfassen. Der Abzug der Betriebsausgaben setzt dann allerdings deren Aufzeichnung voraus und führt zu einer Verkomplizierung der Gewinnermittlung. Bedeutsam ist der Abzug jedoch vor allem für Betriebe, die Gebäude des Betriebsvermögens vermieten. Diese Betriebe mussten bisher zur Vermeidung der Überbesteuerung aufgrund der Vermietung auf die Anwendung der Gewinnermittlung gem. § 13a EStG verzichten. Die Möglichkeit des Abzuges der mit der Vermietung im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben würde diesen Betrieben die Anwendung des § 13a EStG wieder eröffnen, ohne zu einer unzutreffenden Besteuerung der Vermietung oder weiteren Bewirtschaftung zu führen. Damit kommt es im Ergebnis nicht zu einer Vermehrung, sondern Verminderung von Bürokratie.

Alternativ zur Gewinnermittlung ist nach Ansicht des DBV zur weiteren Vereinfachung die Einführung einer angemessenen Betriebsausgabenpauschale vorstellbar, wie dies auch für die Ermittlung von Gewinnen aus gewerblicher Tätigkeit (§ 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG-E) oder im Falle der Gewinnermittlung für forstwirtschaftliche Betriebe (§ 51 EStDV) gilt.

#### **Zu § 13a Abs. 4 EStG-E:**

##### **Höhe des Grundbetrages / Verordnungsermächtigung**

Der Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung ermittelt sich gem. § 13a Abs. 4 EStG-E aus dem Grundbetrag und einem Zuschlag für Tierzucht und Tierhaltung. Die Höhe dieser Werte ist in der Anlage 1a zum EStG-E genannt. Die Anpassung der Werte soll gem. § 13a Abs. 8 EStG-E turnusmäßig durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates erfolgen.

Die Ermittlung der Höhe der Werte ist in der Gesetzesbegründung nicht weiter erläutert. § 13a Abs. 8 EStG-E verweist bezüglich der Anpassungen auf die Ergebnisse der Erhebungen gem. § 2 des Landwirtschaftsgesetzes. Die in dem Entwurf der Anlage 1a enthaltenen Werte erscheinen dem DBV als zu hoch angesetzt. Die Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen gem. § 13a EStG ist für Betriebe, die in dessen Anwendungsbereich fallen, als grundsätzliche Gewinnermittlungsart geregelt. Damit muss für den Steuerpflichtigen aber auch eine gewisse Sicherheit bestehen, dass durch diese Gewinnermittlungsart im Einzelfall keine Überbesteuerung stattfindet.

Bandbreiten eines durchschnittlichen Gewinnes sollten damit zumindest nur in vertretbarem Maße zulasten der Steuerpflichtigen gehen. Grundbetrag und Zuschlag für Viehhaltung sollten daher herabgesetzt werden.

Grundbetrag und Zuschlag für Viehhaltung sind für eine Vielzahl der Anwender der Durchschnittsatermittlung die maßgeblichen Werte hinsichtlich der Höhe des Gewinnes. Ihre Anpassung ist daher von erheblicher Bedeutung. Es wird angeregt, die maßgeblichen Beträge wie bisher im Einkommensteuergesetz selbst zu regeln und nicht auf dem Verordnungswege. Da es sich lediglich um zwei Werte handelt, löst eine gegebenenfalls zukünftig erforderliche Anpassung im Rahmen regulärer Steueränderungsgesetze auch keinen unververtretbaren zusätzlichen Aufwand aus.

#### **Zu § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben b und c EStG-E:**

#### **Gewinne aus der Veräußerung von übrigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und aus Entschädigungen**

§ 13a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG-E sieht vor, dass Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von übrigen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und von Tieren als Sondergewinne gesondert zu erfassen sind, wenn der Veräußerungspreis des jeweiligen Wirtschaftsgutes 15.000 Euro übersteigt. Zudem sollen auch Entschädigungen für den Wertverlust oder die Wertminderung von Wirtschaftsgütern künftig als Sondergewinne erfasst werden und der Freibetrag nach § 13a Abs. 6 EStG in Höhe von 1.534 Euro ersatzlos entfallen.

Die gesonderte Erfassung dieser Sondergewinne und den Wegfall des Freibetrages lehnt der DBV ab, da dies dem Vereinfachungsgedanken des § 13a EStG entgegensteht und in der Regel zu systemwidrigen Ergebnissen führt. Gerechtfertigt ist die gesonderte Erfassung von Veräußerungs- oder Entnahmegewinnen nur, wenn sie ihren Ursprung in Wertsteigerungen haben, wie sie zum Beispiel bei Grundstücken vorkommen, deren Veräußerungs- oder Entnahmegewinne allerdings schon bisher gem. § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG und auch künftig über § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1a) EStG-E gesondert erfasst werden oder bei immateriellen Wirtschaftsgütern, die in § 13a Abs. 7 S. 1 Nr. 1 Buchst a) EStG-E Berücksichtigung finden sollen.

Hinzu kommt, dass die entsprechenden Veräußerungs- und Entnahmegewinne von Wirtschaftsgütern in den aus in § 13a Abs. 8 EStG-E erwähnten Erhebungen nach § 2 des Landwirtschaftsgesetzes ermittelten Durchschnittsgewinnen bereits enthalten sind. Sollten sie künftig gesondert erfasst werden, wären sie dort herauszurechnen und die in der Nr. 1 der Anlage 1a zu § 13a EStG-E genannten Beträge entsprechend zu mindern, um eine Doppelerfassung zu vermeiden.

Wertsteigerungen kommen bei land- und forstwirtschaftlich relevanten Wirtschaftsgütern des übrigen Anlagevermögens, also vor allen Maschinen und Geräten, in der Praxis regelmäßig



nicht vor. Da diese Wirtschaftsgüter am Markt uneingeschränkt verfügbar sind und sie dem technischen Fortschritt unterliegen, vermindert sich ihr Wert nach der Anschaffung oder Herstellung regelmäßig entsprechend dem technischen Verschleiß und der wirtschaftlichen Nutzbarkeit. Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme dieser Wirtschaftsgüter entstehen, wenn der tatsächliche Wertverlust aufgrund der betrieblichen Nutzung nicht mit den nach Durchschnittswerten ermittelten gewinnmindernden Abschreibungsbeträgen übereinstimmt. Bei den entsprechenden Gewinnen oder Verlusten handelt es sich damit lediglich um Gewinnverschiebungen, nicht um tatsächliche Mehr- oder Mindergewinne. Erfasst man die Gewinne künftig gesondert, führt dies nicht zur zielgenaueren Ausgestaltung der Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen, sondern zu ungerechtfertigten Gewinnverzerrungen und Steuermehrbelastungen. Die mit der Erfassung der Sondergewinne verbundenen zusätzlichen Aufzeichnungspflichten führen zudem zu erheblichem bürokratischen Mehraufwand bei den betroffenen Betrieben, der dem Ziel der Vereinfachung nicht gerecht wird.

Auf die gesonderte Erfassung der Veräußerungs- und Entnahmegewinne der Wirtschaftsgüter des übrigen Anlagevermögens gem. § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 Buchstaben b und EStG-E sollte daher verzichtet werden. Das Gleiche gilt auch für die Erfassung von Entschädigungen nach § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1c) EStG-E.

Alternativ hierzu könnte die bisher vorgesehene Veräußerungspreisgrenze von 15.000 Euro je Wirtschaftsgut angehoben werden, so dass sich die Erfassung von Sondergewinnen auf tatsächliche Ausnahme- und besondere Gestaltungsfälle beschränkt. Denkbar wäre hier nach Auffassung des DBV der Rückgriff auf die Betragsgrenze von 50.000 Euro in R B 162 Abs. 4 Satz 3 ErbStR, mit der der Begriff der wesentlichen Wirtschaftsgüter eines Betriebes für Zwecke der Bewertung land- und forstwirtschaftlichen Vermögens abgegrenzt wird.

Sofern mit der Neuregelung missbräuchliche Gestaltungen unterbinden werden sollen, muss sie zielgenauer ausgestaltet werden und darf nicht die Veräußerung jeglichen Anlagevermögens unter Missbrauchsverdacht stellen.

In der Regel systemwidrig ist auch die gesonderte Erfassung der Gewinne aus der Veräußerung von (Zucht-)Tieren. Veräußerungen von Einzeltieren für einen Erlös von mehr als 15.000 Euro stehen regelmäßig im Zusammenhang mit erheblichen Aufwendungen des Landwirtes in den gesamten Tierbestand, die ihrerseits den gem. § 13a EStG ermittelten Gewinn nicht gemindert haben. In Bezug auf die Erfassung außerordentliche Gewinne aus dem Bereich Tierzucht wird seitens des DBV angeregt, diese durch eine Anhebung der Veräußerungsgewinnsgrenze auf wirkliche Ausnahmefälle zu begrenzen.

### **Zu § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG-E:**

#### **Gewinne aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten**

Einnahmen aus dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten, die noch dem Bereich der Land- und Forstwirtschaft zugerechnet werden, sollen gem. § 13a Abs. 7 S. 1 Nr. 3 EStG-E künftig unter Berücksichtigung eines pauschalen Betriebsausgabenabzuges in Höhe von 60 Prozent als Sondergewinn gesondert erfasst werden. Eine Bagatellgrenze für derartige Einnahmen ist nicht vorgesehen.

Bisher werden durch § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 EStG Gewinne aus Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten erfasst, die an Nichtlandwirte, also z. B. an Privatleute oder Gewerbebetriebe, erbracht werden. Die Neuregelung würde den bisherigen Zuschlag zum Grundbetrag erheblich ausweiten, wobei der Anwendungsbereich in seinen Grenzen letztlich unscharf bleibt, weil sich aus der vorgesehenen gesetzlichen Neuregelung nicht ergibt, welche gewerbliche Tätigkeiten im Einzelnen noch dem land- und forstwirtschaftlichem Bereich zugeordnet werden. Zusätzlich zu den bisherigen Dienstleistungen und vergleichbaren Tätigkeiten wären somit künftig z. B. alle Dienstleistungen an Landwirte, die von anderen landwirtschaftlichen Betrieben insbesondere im gegenseitigen nachbarschaftlichen Austausch erbracht werden, zu erfassen. Betroffen wäre wohl auch der Verkauf zugekaufter Waren beispielsweise im Rahmen der Direktvermarktung oder die Verarbeitung zugekaufter neben eigenen Erzeugnissen.

Eine derartig weitgehende Ausweitung der bisherigen Erfassung der Dienstleistung an Nichtlandwirte lehnt der DBV ab. Zumindest sollte deutlich gemacht werden, dass an der bisherigen Besteuerungspraxis festgehalten werden soll (R 15.5 EStR / H 15.5 EStR).

Der Bundesfinanzhof hat für derlei Tätigkeiten klare Grenzen geschaffen, die in die Einkommensteuerrichtlinien und damit auch in die Besteuerungspraxis eingeflossen sind. Es bedurfte eines jahrelangen Abstimmungsprozess, an dessen Ende nun eine für Land- und Forstwirte wie auch Verwaltung praktikable Regelung steht. Ausgerechnet für kleine land- und forstwirtschaftliche Betriebe sollte diese Praktikabilität nicht dadurch erneut konterkariert werden, dass diese unstreitig der Land- und Forstwirtschaft zuzurechnenden Tätigkeiten ohne Bagatellgrenze gesondert zu erfassen sind, also ab dem Verkauf des ersten zugekauften Apfels oder der gelegentlichen Nachbarschaftshilfe wegen Krankheit bei der Ernte.

Zur Klarstellung, welche dem Grunde nach gewerblichen Tätigkeiten unter § 13a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 EStG-E fallen, sollte nach Ansicht des DBV ein Hinweis auf R 15.5 erfolgen. Dies könnte ergänzend in die Anlage 1a Nr. 3 mit aufgenommen werden und stellt somit eine einheitliche Anwendungspraxis sicher.

## **Zu Artikel 9 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)**

### **Zu § 13b Absatz 2 Nr. 11 UStG-neu**

#### **Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei der Lieferung unedler Metalle**

Der DBV regt an, die seit Oktober 2014 geltende Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für Lieferungen unedler Metalle in Anlehnung an § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG auf Lieferungen zu begrenzen, die oberhalb von 5.000 Euro liegen.

Auch in land- und forstwirtschaftlichen Unternehmen fallen unter Umständen unedle Metalle an, die weiterverkauft werden. Dabei kann es sich um Bindedraht, Stangen, Bleche, Bänder usw. handeln, die im Rahmen der land- und forstwirtschaftlichen Nutzung, nicht zuletzt in Weinbau-, Obstanbau- oder Gartenbaubetrieben, Verwendung finden. Um bei kleineren Mengen verkauften Altmetalls Abgrenzungsprobleme und unangemessene Belastungen zu vermeiden, erscheint die Einführung einer Bagatellgrenze in diesem Bereich sachgerecht.

# Stellungnahme



Stellungnahme des Deutschen Gewerkschaftsbundes zum  
Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Anpassung der Abgabenordnung  
an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vor-  
schriften (18/3017)  
und zur Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundes-  
regierung (18/3158)

## Stellungnahme

19.11.2014

### Vorbemerkung

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich ausschließlich auf geplante Rechtsänderungen, die aus Sicht des Deutschen Gewerkschaftsbundes entweder auf schwerwiegende Bedenken stoßen oder bei denen ein deutlicher Änderungs- bzw. Ergänzungsbedarf gesehen wird.

Deutscher Gewerkschaftsbund

Abteilung Wirtschafts-, Finanz- und  
Steuerpolitik

**Raoul Didier**  
Referatsleiter für Steuerpolitik

### Artikel 5 (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)

#### Zu 3. (§ 4 Absatz 9 ) und Nr. 4 (§ 9 Absatz 6) – Definition einer Erstausbildung

Außer im Rahmen eines Dienstverhältnisses, sind nach geltender Rechtslage Ausbildungskosten bis zum Ende der beruflichen Erstausbildung im Kalenderjahr als Sonderausgaben bis zu einer Höhe von 6.000 Euro abziehbar. Hingegen sind die Aufwendungen für eine weitere Ausbildung als Werbungskosten abziehbar und damit in der Höhe grundsätzlich nicht beschränkt, sofern ein Zusammenhang mit der sich anschließenden beruflichen Tätigkeit besteht.

Henriette-Herz-Platz 2  
10178 Berlin

Der Bundesfinanzhof hat die bisherige Praxis der Finanzverwaltung zur Abgrenzung zwischen Erst- und Zweitausbildung in mehreren Fällen zu Gunsten der Steuerpflichtigen verworfen. Deshalb enthält der Gesetzentwurf nun durch eine Benennung von Mindestanforderungen eine Definition der beruflichen Erstausbildung, mit der im Wesentlichen die alte Verwaltungspraxis wieder zur Anwendung gebracht werden kann. Als Erstausbildung gilt danach im Kern eine Ausbildung in Vollzeit, die sich über mindestens 18 Monate erstreckt, mit einer Abschlussprüfung oder einer planmäßigen Beendigung abschließt und bei der Ausbildungsziele definiert sind sowie ein festgelegter Lehrplan verfolgt wird.

Wenn im Grundsatz nicht davon abgewichen werden soll, die Aufwendungen für eine berufliche Erstausbildung außerhalb eines Dienstverhältnisses nur als Sonderausgaben zum Abzug zuzulassen, dann ist eine klare Definition von Mindestanforderungen an eine berufliche Erstausbildung für eine etwas weniger streitanfällige Handhabung ein gangbarer Weg. Aus berufsbildungspolitischen Erwägungen, auf deren nähere Ausführung hier verzichtet wird, spricht sich auch der DGB für Mindestanforderungen an eine berufliche Erstausbildung aus. Mit der Orientierung am Berufsbildungsgesetz und der Handwerksordnung entsprechen insofern diese Mindestanforderungen im Wesentlichen auch der Definition des § 9 Absatz 6 EStG im Regierungsentwurf.

Allerdings gilt es zu berücksichtigen, dass die berufliche Erstausbildung im Hinblick auf sich daran anschließende Qualifizierungen nicht nur im Bereich des Steuerrechts von Belang ist. So kann an Hochschulen in bestimmten Fällen die Zulassung zur Aufnahmeprüfung für Bewerber ohne allgemeine Hochschulzugangsberechtigung ebenfalls von einer zuvor abgeschlossenen Berufsausbildung abhängig sein<sup>1</sup>. Auch Weiterqualifizierungen, die zur selbstständigen Führung eines Handwerksbetriebs berechtigen, sind in der Regel von einer vorherigen Berufsausbildung abhängig. Jedoch hat es sich als sinnvoll erwiesen, neben der beruflichen Erstausbildung in den einschlägigen Regelwerken häufig auch alternative Zugangskriterien zu definieren. Dies geschah vor allem, um unterschiedlichen Bildungsbiographien und Bildungssystemen aus einer Reihe von guten Gründen gerecht zu werden und die Durchlässigkeit des Bildungssystems zu erhöhen. Das häufigste alternative Zugangskriterium ist hierbei die Zulassung nach einer bestimmten Anzahl von Jahren der Berufstätigkeit, auch wenn zuvor keine anerkannte Berufsausbildung durchlaufen wurde. So kann beispielsweise nach § 45 des Berufsbildungsgesetzes zu einer Abschlussprüfung auch zugelassen werden, „wer nachweist, dass er mindestens das Eineinhalbfache der Zeit, die als Ausbildungszeit vorgeschrieben ist, in dem Beruf tätig gewesen ist, in dem die Prüfung abgelegt werden soll.“

Um im Steuerrecht an dieser Stelle eine möglichst synchrone Regelung mit der gelebten und weithin akzeptierten Praxis der beruflichen Bildung und Weiterbildung zu erzielen, schlägt der DGB daher vor: **Alternativ zum Nachweis der Erstausbildung i. S. des § 9 Absatz 6 EStG-E sollte auch der Nachweis von mindestens vier Jahren der Berufstätigkeit mit durchschnittlich mindestens 20 Arbeitsstunden pro Woche genügen, um die Kosten einer sich anschließenden berufsqualifizierenden Ausbildung als Werbungskosten geltend machen zu können.**

#### Zu 9.(§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a) – geldwerte Vorteile im Rahmen von Betriebsveranstaltungen

Mit § 19 Abs.1 S.1 Nr. 1a EStG-E sollen herkömmliche Betriebsveranstaltungen, wie beispielsweise Betriebsausflüge und Weihnachts- oder Jubiläumsfeiern, im Gegensatz zur bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und zur Verwaltungsanweisung R 19.5 Abs. 1 LStR, künftig nicht mehr als Leistungen gewertet werden, die im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Vielmehr sollen die damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nur dann nicht als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vom Lohnsteuerabzug verschont bleiben, wenn diese je Beschäftigten den Betrag von 150 Euro (bisher 110 Euro) nicht übersteigen und wie bisher der Zugang zur Veranstaltung im Grundsatz allen Betriebsangehörigen offensteht. Insbesondere soll, im Gegensatz zur bisherigen Praxis, die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des geldwerten Vorteils durch die Einbeziehung aller Gemeinkosten, die dem Arbeitgeber entstehen, erweitert werden. Dadurch werden alle Aufwendungen, die dem Arbeitgeber entstehen, zu Zuwendungen.

Die Anhebung der Freigrenze auf 150 Euro ist für sich genommen zu begrüßen, würde aber bei ansonsten unveränderter Rechtslage auch nicht mehr als die Kompensation der seit der letzten Anpassung gestiegenen Preissteigerung bedeuten. Indem aber die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Zuwendungen erweitert wird, dürfte in vielen Fällen auch diese Kompensation mehr als konterkariert werden. So würde die Freigrenze schon in vielen Fällen sehr weitgehend allein durch anfallende Reisekosten ausgereizt. Da die Regelung nur für tatsächlich teilnehmende Arbeitnehmer Anwendung finden soll, würden auf diese auch die Kosten verteilt werden, die durch die Zusage von

<sup>1</sup> vgl. z.B. <http://www.wiso.uni-hamburg.de/fachbereiche/sozialoekonomie/studium/studieren-ohne-abitur/>



tatsächlich aber nicht teilnehmenden Gästen entstehen. Dadurch, dass der steuerlich unbelastete Betrag als Freigrenze und nicht als Freibetrag definiert ist, läuft der steuerpflichtige Arbeitnehmer zudem Gefahr, dass bereits ein geringfügiges Überschreiten zur vollständigen Lohnsteuerpflicht führt.

Betriebsveranstaltungen sind zweifelsohne Veranstaltungen im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers, was auch die Spitzenorganisationen des Handels, der Industrie und des Handwerks selbst auch unmissverständlich so sehen. Die für die Qualifizierung von lohnwerten Vorteilen maßgebende Betrachtungsweise, nach der erlassen werden sollte, welche Ausgaben dem Arbeitnehmer erspart bleiben, wird hier unverhältnismäßig überdehnt. Die Eigenart einer Betriebsveranstaltung besteht ja gerade darin, dass man eine solche Veranstaltung individuell gar nicht besuchen könnte! Deutlich wird das auch insbesondere daran, dass ein Betriebsausflug, dessen Zweck sich einzig im Besuch einer Theaterveranstaltung erschöpft, von der lohnsteuerlichen Privilegierung ohnehin nie umfasst war.

**Der DGB spricht sich stattdessen dafür aus, die bisherige Freigrenze in einen Freibetrag in Höhe von mindestens 200 Euro umzuwandeln.**

Zu Ziffer 11 der Stellungnahme des Bundesrates zu Artikel 4 Nummer 2c - neu - (§ 8 Absatz 1 Satz 2 - neu - EStG) - Anwendbarkeit der 44 Euro-Freigrenze

Mit der vorgeschlagenen gesetzlichen Änderung will der Bundesrat die Anwendbarkeit der 44 Euro-Freigrenze für Sachbezüge des Arbeitnehmers deutlich einschränken. Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, zweckgebundene Geldzahlungen und Beiträge zu einer Versicherung zugunsten des Arbeitnehmers sollen nicht mehr von der Freigrenze erfasst sein, indem sie als "Einnahmen, die in Geld bestehen" definiert werden sollen.

Diese Einschränkung ist nicht sachgerecht, führt zu unnötigen Komplikationen im betrieblichen Alltag und ist gemessen an den geringen zu erwartenden Steuermehreinnahmen unverhältnismäßig. Sie ist nicht sachgerecht, weil gegenüber reinen Geldzahlungen die Verfügbarkeit des Arbeitnehmers auch bei Gutscheinen und zweckgebundenen Geldzahlungen deutlich eingeschränkt ist. Insbesondere Gutscheine sind meist verfallbar, i. d. R. nicht zu liquidieren und häufig mit einer Reihe weiterer Einschränkungen durch den Aussteller versehen; so z. B. die Versagung auf Auszahlung der Differenz zwischen tatsächlichem Wert der erworbenen Ware oder der in Anspruch genommenen Dienstleistung und dem Nominalbetrag des Gutscheins. Unnötige Komplikationen für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige werden etwa dadurch ausgelöst, dass in vielen Fällen beispielsweise geklärt werden müsste, ob für die Gewährung nicht in erster Linie Interessen des Arbeitgebers maßgebend sind, da in diesen Fällen eine Qualifizierung als lohnwerter Vorteil von vornherein ausscheidet.

**Der DGB spricht sich daher gegen die vorgeschlagene Änderung aus. In diesem Zusammenhang weist der DGB auch das Ansinnen des Bundesrates in dessen Entwurf für ein Gesetz zur weiteren Vereinfachung des Steuerrechts zurück, wonach die Freigrenze von 44 Euro drastisch auf 20 Euro gekürzt werden soll. Stattdessen halten wir eine Anpassung des Betrages an die Entwicklung der Lebenshaltungskosten für erforderlich.**

**Deutscher  
Juristinnenbund e.V.**

Vereinigung der Juristinnen,  
Volkswirtinnen und  
Betriebswirtinnen

Berlin, 20. November 2014

## **STELLUNGNAHME**

Geschäftsstelle / Office:  
Anklamer Straße 38  
D-10115 Berlin  
fon: +49 30 4432700  
fax: +49 30 44327022  
geschaeftsstelle@djb.de  
<http://www.djb.de>

### **zum Gesetzentwurf der Bundesregierung: Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, BT-Drs. 18/3017 vom 3.11.2014**

Der Deutsche Juristinnenbund e.V. (djB) bedankt sich für die Gelegenheit zur Stellungnahme. Der Gesetzentwurf der Bundesregierung beinhaltet unter dem Titel „Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union (...)“ u.a. diverse Änderungen im Einkommensteuergesetz, die aktuellen Reformbedarf aufgreifen und die Besteuerung an geänderte rechtliche und gesellschaftliche Rahmenbedingungen anpassen. In den letzten Jahren erfolgten derartige Veränderungen sehr viel transparenter in einem als solchen ausgewiesenen Jahressteuergesetz.

Wie bei Gesetzgebungsentwürfen im Steuerrecht üblich heißt es in dem Gesetzentwurf, dass unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituationen von Frauen und Männern keine Auswirkungen erkennbar sind, die gleichstellungspolitischen Zielen zuwiderlaufen. Hätte es tatsächlich eine gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung gegeben – so wie sie die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO) vorsieht – müsste diese Bewertung anders ausfallen. Die geplanten Regelungen vernachlässigen offensichtlich Einkommensdifferenzen zwischen Frauen und Männern sowie geschlechtsbezogene Rollenverteilungen, Erwerbsbiographien und Arbeitsmarktstrukturen.

Die GGO gilt zwar nur für die Bundesverwaltung. Die Staatszielbestimmung in Art. 3 Abs. 2 S. 2 GG, die den Staat verpflichtet, die tatsächliche Gleichstellung von Frauen und Männern zu fördern und bestehende Nachteile zu beseitigen, bindet jedoch alle staatlichen Akteure. Das Parlament ist somit in der Pflicht, die Auswirkungen von Reformen auf Frauen und Männer kritisch zu prüfen und für gleichstellungsorientierte Regelungen zu sorgen. Unzureichende oder wie im vorliegenden Fall lediglich formelhaft ausgeführte gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzungen sollten vom Deutschen Bundestag nicht akzeptiert werden.

Gleichstellungsrelevante Auswirkungen sind insbesondere bei den Regelungen zur steuerlichen Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie, zur Einzelveranlagung von Ehen und Lebenspartnerschaften und zur Absetzbarkeit von Altersvorsorgeaufwendungen zu erwarten. Darüber hinaus besteht Handlungsbedarf im Bereich des steuerlichen Familienlastenausgleichs.

### **1. Steuerliche Förderung der Vereinbarkeit von Beruf und Familie**

Die vorgesehenen Regelungen zur stärkeren Berücksichtigung von Betreuungsaufgaben sind grundsätzlich begrüßenswert. Auch das gesetzgeberische Ziel, Anreize für ein stärkeres Engagement der Arbeitgeber bei der Unterstützung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf durch die Schaffung betriebseigener Betreuungsangebote zu setzen, wird vom djb begrüßt. Zu berücksichtigen ist allerdings grundsätzlich, dass die vorgesehenen Regelungen vorwiegend in größeren Unternehmen greifen werden, die entsprechende Angebote selbst bereitstellen oder externe Leistungen finanzieren können. Frauen, die aufgrund gesellschaftlicher Rollenmodelle immer noch die Hauptverantwortung für die Kinderbetreuung tragen, sind aber überdurchschnittlich in kleinen Betrieben beschäftigt und werden somit von den Neuregelungen nicht im gewünschten Ausmaß profitieren.

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Steuerfreiheit für eine vom Arbeitgeber finanzierte Beratung oder Vermittlung von Betreuungsleistungen (§ 3 Nr. 34a EStG) setzt außerdem falsche Schwerpunkte. Zumindest solange Kinderbetreuungsplätze nicht in ausreichendem Maße zur Verfügung stehen, sollten staatliche Mittel nicht in Beratungs- oder Vermittlungsleistungen, sondern in die Betreuung selbst und die dafür notwendige Infrastruktur investiert werden. Die vom Arbeitgeber selbst erbrachte oder finanzierte Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern ist aber schon jetzt über § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei gestellt.

Die Einführung einer weiteren Bestimmung für zusätzliche, außergewöhnliche Betreuungskosten bis zu 600 € im Jahr für Beschäftigte macht die Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten unübersichtlicher und ist systematisch falsch. Selbstständige können Betreuungskosten weiterhin nur beschränkt als (private) Sonderausgaben geltend machen. Erwerbsbedingte Betreuungskosten sind beruflich veranlasste Kosten, die deshalb ebenso wie Wegekosten oder Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers einheitlich als Werbungs- oder Betriebskosten berücksichtigt werden müssen.

### **2. Anhebung der Absetzbeträge für den Aufbau einer Basisrente**

Die Bundesregierung hat bereits im letzten Jahr versucht, den Absetzbetrag für Altersvorsorgeaufwendungen in § 10 Abs. 3 EStG von 20.000 € jährlich auf 24.000 € anzuheben. Mit der Erhöhung soll laut Gesetzesbegründung der Spielraum für eine private Altersvorsorge erweitert werden. Das Vorhaben wurde vom Bundesrat – wie auch in diesem Jahr - zu Recht abgelehnt und letztlich nicht umgesetzt. Der djb lehnt eine solche Anhebung ebenfalls ab. Bereits jetzt kann der Absetzbetrag für eine Basisrente nur mit Beiträgen in Höhe von mehr als 1.600



€ monatlich ausgeschöpft werden. Frauen verfügen sehr viel seltener als Männer über ein Einkommen, das finanziellen Spielraum für eine solche Altersvorsorge lässt. Demzufolge profitieren Frauen seltener und in geringerem Umfang von dieser Art staatlicher Förderung. Mit der Anhebung der Absetzbeträge wird dieser Effekt weiter verstärkt und die Alterseinkünfte von Frauen und Männern werden künftig noch stärker auseinanderfallen. Anders als bei der Riester-Rente ist die unter § 10 Abs. 3 EStG fallende kapitalgedeckte Rürup-Rente, mit der die Altersvorsorge für Selbstständige steuerlich gefördert wird, auch nicht mit einer Zulage für niedrige Einkommensgruppen verknüpft. Damit verlängert die Ausgestaltung der steuerlichen Altersvorsorgeförderung die Schlechterstellung von Frauen auf dem Arbeitsmarkt bis ins Alter und verstärkt die Nachteile. Die besonderen Armutsrisiken werden ignoriert und stattdessen Spielräume für hohe Einkommensgruppen ausgebaut. Für die Riester-Rente ist statisch belegt, dass Frauen im Vergleich zu Männern sehr viel seltener und in geringerem Umfang von der steuerlichen Förderung der Altersvorsorge profitieren – trotz der Zulagenförderung. Für andere Absetzbeträge fehlt es an entsprechenden Daten der Einkommenssteuerstatistik, die für eine zielführende und gleichstellungsgerechte Förderung der Altersvorsorge jedoch dringend notwendig sind.

### **3. Veränderung der Aufteilungsregelung bei der Einzelveranlagung**

Auch die Neuregelung der Einzelveranlagung von Ehen und Lebenspartnerschaften in § 26a EStG birgt erhebliche Risiken für die Alterssicherung von Frauen. Das erst seit 2011 geltende Prinzip, Aufwendungen dem/der Ehe- oder Lebenspartner/in zuzuordnen, die die Kosten wirtschaftlich getragen hat, soll zugunsten einer hälftigen Aufteilung der Aufwendungen wieder rückgängig gemacht werden.

Der djb hat bereits im Zusammenhang mit der Kritik am Ehegattensplitting wiederholt darauf hingewiesen, dass die für den Grundsatz der Halbteilung herangezogene Fiktion von Ehe und Lebenspartnerschaft als Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs schon bei der Zusammenveranlagung nicht begründbar ist: weder rechtlich noch tatsächlich. Demzufolge ist die Abweichung vom Prinzip der Individualbesteuerung schon gar nicht für die Einzelveranlagung zu rechtfertigen.

Bei Altersvorsorgeaufwendungen soll es künftig sogar möglich sein, Aufwendungen beider Ehe- oder Lebenspartner/innen frei zuzuordnen – unabhängig davon, wer die Beiträge gezahlt hat und wessen Altersvorsorge damit gefördert wird. Wenn steuerlich absetzbare Aufwendungen beliebig aufgeteilt werden können, besteht jedoch die Gefahr, dass die Aufwendungen regelmäßig der Person mit dem höheren Einkommen zugeordnet werden, weil sich damit progressionsbedingt mehr Steuern sparen lassen. Für den Partner – typischerweise die Partnerin – fällt die Steuerbelastung dann allerdings höher aus, ohne dass ihr intern ein finanzieller Ausgleich zusteht. Dieser Effekt ist aus Lohnsteuerklasse V bekannt. Noch problematischer ist allerdings, dass es außer bei der Riester-Rente nicht darauf ankommen soll, auf wessen Rentenkonto die Aufwendungen eingezahlt werden. Das gleiche Problem besteht bei

der Zusammenveranlagung. Hier wird unterstellt, dass die angesparten Vorsorgeaufwendungen im Alter beiden Ehe- oder Lebenspartner/innen zugutekommen. Stirbt einer der Ehe- oder Lebenspartner/innen beschränkt sich die Alterssicherung jedoch auf eine Hinterbliebenenrente. Diese ist nicht nur erheblich geringer als die Versichertenrente; sie war in der Vergangenheit wiederholt Gegenstand von Leistungseinschränkungen und es ist keinesfalls sicher, dass sie in der derzeitigen Ausgestaltung dauerhaft bestehen bleibt. Bei der kapitalgedeckten Altersvorsorge, z.B. der Rürup-Rente werden Hinterbliebenenleistungen nur dann ausgezahlt, wenn eine Zusatzversicherung abgeschlossen wurde. Das mit diesen Regelungen einhergehende Risiko, im Alter nicht ausreichend abgesichert zu sein, tragen vor allem Frauen – und der Staat, der ggf. für die soziale Absicherung aufkommen muss.

#### **4. Reformfordernisse der Kinderfreibeträge**

Der Kinderfreibetrag weist dem 9. Existenzminimumbericht der Bundesregierung zufolge für 2014 eine Unterdeckung von 72 Euro auf und muss demzufolge noch für den Veranlagungszeitraum 2014 erhöht werden. Solange der Gesetzgeber an einer Freistellung des kindbedingten Existenzminimums über das Steuerrecht festhält, ist eine Anhebung des Kinderfreibetrags zwingend, weil mit der geltenden Höhe das Existenzminimum von Kindern nicht in voller Höhe steuerfrei gestellt wird.

Der djb empfiehlt, den seit seiner Einführung kritisierten Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes (BEA) in Höhe von derzeit 2.640 € abzuschmelzen. Mit einer Umschichtung zwischen Kinderfreibetrag und BEA ließe sich die notwendige Freistellung des sächlichen Existenzminimums für Kinder erreichen – ohne die Entlastungsschere zwischen Familien mit hohen und niedrigen Einkommen weiter zu öffnen. Derzeit werden Eltern mit hohen Einkommen durch die steuerlichen Kinderfreibeträge deutlich stärker entlastet als Eltern, die nur das Kindergeld beziehen. Die nun anstehende Erhöhung des kindbedingten Existenzminimums um 72 € wäre nicht nötig, wenn im Jahr 2010 der Kinderfreibetrag stärker gestiegen wäre. Stattdessen wurde damals der BEA um 480 € angehoben.

Ein Abschmelzen des BEA ist deshalb sinnvoll, weil er in seiner konkreten Ausgestaltung gleichstellungspolitisch, sozialpolitisch und steuersystematisch verfehlt ist. Anders als der Kinderfreibetrag – der das sächliche Existenzminimum steuerfrei stellt – ist der BEA nicht mit einer verminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit zu begründen, weil die steuerliche Entlastung unabhängig von tatsächlichen finanziellen Aufwendungen gewährt wird. Der BEA entlastet vielmehr die Eltern, die ihre Kinder ohne finanzielle Aufwendungen selbst betreuen und benachteiligt diejenigen Eltern, denen aufgrund ihrer Erwerbstätigkeit tatsächliche Kosten für die Betreuung ihrer Kinder entstehen. Er behindert damit ebenso wie das Ehegattensplitting eine Vereinbarkeit von Familie und Beruf. Zudem ist diese Form der Förderung auf Ehen und Lebenspartnerschaften beschränkt, weil die Entlastung für Eigenbetreuung im Rahmen der Zusammenveranlagung über den erwerbstätigen Partner/die erwerbstätige

Partnerin geltend gemacht werden kann. Alleinerziehende und Paare ohne „Trauschein“ haben diese Option nicht. Damit ist der BEA auch familienpolitisch verfehlt. Da sich der BEA nicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip begründen lässt, ist außerdem die progressionsabhängige Entlastung zu Gunsten höherer Einkommen nicht gerechtfertigt.

#### **5. Entlastungsfreibetrag für Alleinerziehende und Faktorverfahren**

Der djb bedauert, dass im Gesetzentwurf weder die im Koalitionsvertrag angekündigte Erhöhung des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende noch Änderungen beim Faktorverfahren vorgesehen sind. Für die Reform des Entlastungsbetrags wird vorsorglich darauf hingewiesen, dass eine Erhöhung des Entlastungsbetrags zwar geeignet ist, die im Vergleich zu Ehe und Lebenspartnerschaft minimal ausfallende steuerliche Entlastung zu verbessern. Diese Art der Entlastung wird allerdings den Lebensrealitäten vieler Alleinerziehender nicht gerecht, weil sich die steuerliche Entlastung bei geringen Einkommen nicht auswirkt. Hier müssen andere bzw. ergänzende Förderinstrumente gefunden werden.

**Ramona Pisal**

Präsidentin

**Dr. Maria Wersig**

Vorsitzende der Kommission Recht  
der sozialen Sicherung, Familienlastenausgleich / Steuerrecht

# Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) - inkl. Bundesrats-Stellungnahme vom 07.11.2014

Stand: 21. November 2014

## Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeine Aspekte .....	1
2. Verlustverrechnung bei schädlichem Beteiligungserwerb (§ 8c KStG) .....	1
3. Steuerpflicht von Veräußerungserlösen aus Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 EStG-E).....	2
4. Einschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5a EStG-E) .....	3
5. Erweiterung des Teilabzugsverbots (§ 3c Abs. 2 EStG-E) .....	7
6. Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E).....	8
7. Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG .....	10

## 1. Allgemeine Aspekte

Wir sprechen uns dafür aus, bei der Konzeption und Planung von Steuergesetzgebungsvorhaben einen allen Beteiligten bekannten Verfahrenszeitplan voranzustellen, um die in einem parlamentarischen Verfahren vorgesehenen Schritte transparent und mit ausreichendem Zeitansatz durchführen zu können. In der Vergangenheit haben wir - jedenfalls in einzelnen Fällen - die Erfahrung gemacht, dass wichtige Änderungen erst sehr spät eingebracht und dann sehr zeitnah beschlossen wurden. Daraus entstehen einerseits materiell nicht genügend durchdachte Rechtsänderungen, wie z. B. § 50i EStG, oder Umsetzungsprobleme in der Praxis bei Regelungen, die zum Jahresbeginn in Kraft treten. Wir regen an, die In-Kraft-Treten-Regelung für dieses Gesetz auf den 01.07.2015 abzuändern.

## 2. Verlustverrechnung bei schädlichem Beteiligungserwerb (§ 8c KStG)

### Geplante Neufassung der Konzernklausel

Die grundsätzliche Wertung des Gesetzgebers, dass das „Verschieben von Verlusten auf Dritte“ einen Verlustuntergang auslösen soll, darf nicht dazu führen, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle konzerninterne Umstrukturierungen unter den Anwendungsbereich des § 8c KStG fallen. So ist es aus wirtschaftlicher und steuersystematischer Sicht zu begrüßen, dass der Gesetzgeber mit der im ZollkodexAnpG diskutierten Neuregelung der Konzernklausel eine angemessene und moderate Einschränkung der Verlustuntergangsvorschrift des § 8c KStG macht und die bisherige - sehr restriktive - Rechtsauffassung der Finanzverwaltung damit nicht mehr zur Anwendung kommen soll.

Insbesondere die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Fälle, in denen die Konzernspitze Veräußerer oder Erwerber ist, und die Einbeziehung von natürlichen Personen und Personengesellschaften als Konzernspitze beseitigen eine Benachteiligung von Unternehmen mit flachen Beteiligungsstrukturen, wie sie häufig auch im Mittelstand und in Familienunternehmen vorzufinden sind.

Wir begrüßen die vom Bundesrat vorgeschlagene rückwirkende Verbesserung der Konzernklausel. Es ist wichtig, dass der Bundesratsvorschlag in das Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG übernommen und dabei nicht eingeschränkt wird.

#### Weiterer Anpassungsbedarf in § 8c KStG - Stille-Reserven-Klausel

Die Anwendung des § 8c KStG durch die Finanzverwaltung führt zu einer Reihe überschießender Wirkungen. Insbesondere sollten bei der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG stille Reserven einer Organgesellschaft auf Antrag beim Organträger berücksichtigungsfähig sein. Eine entsprechende Lösung sollte für die stillen Reserven der nachgeordneten Unternehmen (z. B. Enkel- und Tochterunternehmen) zu Gunsten einer Holding gefunden werden. Zu Einzelheiten verweisen wir auf unsere Stellungnahme zum Entwurf des BMF Schreibens zu § 8c KStG vom 23.05.2014 die Sie unter folgendem Link finden:

<https://emeia.ey-vx.com/660/27717/landing-pages/ey-stellungnahme-8c-kstg-bmf-entwurf-23-05-2014.pdf>

Die im ZollkodexAnpG diskutierte Neuregelung der Konzernklausel sollte um eine am Sinn und Zweck der Vorschrift orientierte Anpassung der Stille-Reserven-Klausel des § 8c Abs. 1 Satz 6 ff. KStG ergänzt werden, durch die stille Reserven von nachgeordneten Unternehmen (insbes. Organgesellschaften bzw. Enkel- und Tochterunternehmen) auch bei dem Organträger bzw. Holdingunternehmen berücksichtigungsfähig werden.

### 3. Steuerpflicht von Veräußerungserlösen aus Streubesitzbeteiligungen (§ 8b Abs. 4 EStG-E)

Entgegen der Auffassung des Bundesrates besteht derzeit keine Privilegierung von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen gegenüber Dividenden aus Streubesitz. Vielmehr sind Erträge aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen systemkonform in die allgemeine Vorschrift des § 8b KStG eingebunden, der Dividendenbezug stellt dagegen die unsystematische Ausnahme dar, da diese Regelung zu einer Doppelbesteuerung führt, die § 8b KStG gerade vermeiden sollte. Diese Ausnahme von der Regel war unionsrechtlichen Erwägungen geschuldet. Der insoweit bereits bewirkte Systembruch kann nicht Argument sein, die Doppelbesteuerung weiter auszuweiten.

Der vom Bundesrat unterstellte „dringende Handlungsbedarf“ besteht für den Steuergesetzgeber nicht. Vielmehr lösen die diskutierten Eingriffe jeweils gravierende Folgethemen, z. B. bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, aus, die - wenn die Streubesitzbeteiligungen überhaupt einbezogen würden - eine äußerst sorgfältige und gut durchdachte Gesetzesanpassung erzwingen. Aus gutem Grund hat der Koalitionsvertrag seinerzeit entschieden, die Frage nach einer Steuerpflicht von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen in eine grundlegende Reform der Investmentbesteuerung einzubetten und insbesondere ergebnisoffen zu prüfen. In diesem Zusammenhang wäre unbedingt auch die Versorgung von jungen innovativen Unternehmen mit Eigenkapital (sog. Wagniskapital) in die Überlegungen einzubeziehen. Es erscheint deshalb wenig sinnvoll, vorschnell eine unsystematische Verschlechterung herbei zu führen.

Da die Regelung des § 8b KStG das Kernelement des Körperschaftsteuersystems bildet, durch den die Doppelbelastung (Kaskadeneffekt) in mehrstufigen Kapitalgesellschaftsstrukturen

vermieden werden soll (und daher keine Privilegierung darstellt), muss eine Gesetzesänderung gut bedacht und begründet sein.

Der Einbezug von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen in die Steuerpflicht nach § 8b Abs. 4 KStG ist abzulehnen. Es käme zur Ausweitung unsystematischer Doppelbesteuerung. Aktuell besteht auch kein Handlungsbedarf. Soweit die Frage nach einer Steuerpflicht von Erträgen aus der Veräußerung von Streubesitzbeteiligungen aus politischen Gründen dennoch diskutiert wird, muss die Diskussion in eine grundlegende Reform der Investmentbesteuerung eingebettet und ergebnisoffen geprüft werden.

#### **4. Einschränkung des Abzugs von Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5a EStG-E)**

Nach der Stellungnahme des Bundesrates sollen bereits jetzt einseitig nationale Regelungen eingeführt werden, um eine Nichtbesteuerung oder einen doppelten Betriebsausgabenabzug insbesondere infolge hybrider Steuergestaltungen zu verhindern (§ 4 Abs. 5a EStG-E). In Anbetracht der vorgeschlagenen Anwendungsvorschrift würden die Neuregelungen erstmals für Wirtschaftsjahre gelten, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung enden, also auch schon für den laufenden Veranlagungszeitraum 2014.

Der Vorschlag des Bundesrates steht augenscheinlich im Zusammenhang mit Aktionspunkt 2 der auf Ebene von OECD und G20 diskutierten Maßnahmen zu Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Die vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung geht jedoch weit über die im Rahmen von BEPS vorgeschlagenen Maßnahmen hinaus.

Nach der Stellungnahme der Bundesregierung zu diesem Änderungsvorschlag sollen mögliche deutsche Regelungen nicht vorgreiflich zu den auf OECD-Ebene zu erarbeitenden Maßnahmen und vor Beendigung des BEPS-Projekts in nationales Recht umgesetzt werden. In Anbetracht der komplexen Zusammenhänge und Wechselwirkungen zwischen den Steuerrechtssystemen verschiedener Staaten sollte an dieser Vorgehensweise unbedingt festgehalten werden. Die Haltung der Bundesregierung ist uneingeschränkt zu begrüßen. Nur ein abgestimmtes Regelwerk, auf das sich alle beteiligten Staaten im Zusammenhang mit BEPS einigen und das in sich systematisch trägt, vermag es, Besteuerungslücken zu schließen, ohne gleichzeitig zu einer nicht gewollten Doppelbesteuerung zu führen (siehe hierzu beispielhaft die Ausführungen im separaten Hinweiskasten unten). Im Gegenteil erhöhen nationale Alleingänge die Rechtsunsicherheit gerade für die deutschen Unternehmen. Die Folge wäre eine einseitige und überschießende Belastung inländischer Unternehmen und des Wirtschaftsstandorts Deutschland.

Steuersystematisch ist zu berücksichtigen, dass ein Verbot der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben einen maßgeblichen Eingriff in das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und einen Verstoß gegen das Nettoprinzip darstellt. Derartige Eingriffe in die verfassungsmäßigen Grundprinzipien des deutschen Ertragssteuerrechts können u. U. als Ausnahmen gerechtfertigt sein. Sie bedürfen aber einer klaren Eingrenzung, um Rechtssicherheit und Handhabbarkeit in einem systemkonformen Regel-Ausnahmeprinzip zu sichern und damit auch verfassungsrechtlich standzuhalten (Folgerichtigkeit von Belastungswirkungen: Gleiches gleich und Ungleiches ungleich behandeln). Eine Abzugsbeschränkung kann und sollte daher so zielgenau wie möglich nur diejenigen Fälle erfassen, für die eine Ausnahme vom Leistungsfähigkeitsprinzip tatsächlich gerechtfertigt und als folgerichtig begriffen werden kann.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Vorschrift ist weder erforderlich noch geeignet, das angestrebte Ziel zu erreichen.

## Verhinderung von Nichtbesteuerung („weiße Einkünfte“)

Die Vorschrift des § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E ist ihrem Wortlaut nach nicht auf Rechtsverhältnisse zwischen nahe stehenden Personen bzw. verbundenen Unternehmen beschränkt und wäre grundsätzlich auch bei Leistungen an fremde Dritte anwendbar. Damit würde die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung deutlich über die bislang von der OECD vorgeschlagenen Maßnahmen im Rahmen der BEPS-Diskussion hinausgehen.

Der Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E lässt weiterhin eine eindeutige Beschränkung des Anwendungsbereiches auf hybride Gestaltungen vermissen. Sprachlich ist unklar, ob Tatbestands-Voraussetzung eine hybride Gestaltung ist oder ob die Norm auch jede andere Nichterfassung in Form einer „Steuerbefreiung“ oder Nichterfassung in der Bemessungsgrundlage („nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt“) einbezieht.

In einer für betroffene Unternehmen ungünstigen weiten Auslegung der Norm würde eine Abzugsbeschränkung dann für sämtliche Betriebsausgaben drohen, soweit die korrespondierenden Einnahmen beim Empfänger nicht in der Steuerbemessungsgrundlage erfasst wären – unabhängig von der Frage, worauf dies beruht. Als Konsequenz dieser Auslegung würden sich eine unüberschaubare Anzahl von Praxisproblemen und offene Fragen ergeben. Zunächst wäre zu hinterfragen, wer in diesen Fällen die Beweislast trägt. Läge diese bei den Unternehmen, so müssten die Unternehmen dann z. B. bei allen Zinszahlungen im Rahmen von Unternehmensanleihen von den einzelnen Anlegern eine „Steuerzahlbescheinigung“ einfordern, um die steuerliche Erfassung beim Empfänger nachzuweisen? Wie soll diese aussehen? Wer darf sie ausstellen? Wer trägt das Risiko für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Bescheinigung? Wie sollen die steuerstrafrechtlichen Risiken für die Unternehmen hier beurteilt werden? Wäre der Abzug von Aufwand weiterhin immer erst dann möglich, wenn die Bescheinigung vorgelegt werden kann? Deutsche Unternehmen wären wohl i. d. R. nicht in der Lage zu beurteilen, ob Aufwand (Zinsen) steuerlich abzugsfähig wäre. Der Bestimmtheitsgrundsatz dürfte durch die faktische Unmöglichkeit des Nachweises in der praktischen Umsetzung ausgehöhlt bzw. nicht mehr gegeben sein.

Abweichungen beim Zeitpunkt der Erfassung von Zahlungen sollen nach Auffassung der OECD nicht so behandelt werden, als führten sie zu weißen Einkünften für eine Zahlung im Rahmen eines Finanzinstruments, sofern der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Zahlung innerhalb eines vertretbaren Zeitraums als ordentliche Einnahme berücksichtigt wird.<sup>1</sup> Bei der vom Bundesrat vorgeschlagenen Regelung in § 4 Abs. 5a EStG-E bleibt dagegen unklar, wie mit einer solchen Phasenverschiebung umzugehen wäre.

Die Abzugsbeschränkung soll auch greifen, wenn die Einnahmen beim „mittelbaren Empfänger“ steuerlich nicht erfasst werden. Was unter einem „mittelbaren Empfänger“ von Aufwendungen zu verstehen ist, präzisiert der vorgeschlagene Gesetzeswortlaut allerdings nicht. Dies ist mit dem Gebot der Klarheit im Steuerrecht unvereinbar.

So stellt sich z. B. die Frage, über wie viele Beteiligungsstufen ein möglicher „mittelbarer Empfänger“ zu prüfen wäre. Ferner ist unklar, ob auch Konstellationen erfasst würden, in denen sich die Natur der Aufwendungen in der Leistungskette ändert, z. B. wenn ein inländisches Unternehmen Lizenzgebühren an ein ausländisches Unternehmen zahlt, welches die lizenzierte Technologie durch ein Zinsinstrument finanziert hat. Gleichfalls kritisch erscheinen Konstellationen, in denen deutsche Unternehmen ausländische Emissionsgesellschaften für Bonds nutzen. Emittiert die ausländische Finanzgesellschaft Bonds am Kapitalmarkt und reicht diese per Darlehen an eine inländische Gesellschaft weiter, sind dann die Zinsen, die die inländische Gesellschaft an die Finanzierungsgesellschaft zahlt, auch mittelbar an die Kapital-

<sup>1</sup> Vgl. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, S. 34.

anleger abgeflossen, die die Bonds der ausländischen Finanzierungsgesellschaft gezeichnet haben?

**„Mittelbare“ Empfänger: Ungewollte Doppelbesteuerung droht!**

Insbesondere durch die Aufnahme auch mittelbarer Fallgestaltungen drohen über die Nichtabzugsfähigkeit von Betriebsausgaben hinaus erhebliche innerdeutsche Doppelbesteuerungen. Begibt ein deutsches Unternehmen über eine ausländische Konzernfinanzierungsgesellschaft Bonds an den Kapitalmarkt und würde für diese Papiere der Abzug versagt, so ergäbe sich - bei fehlender Gegen Ausnahme in der Hinzurechnungsbesteuerung - eine doppelte Besteuerung im Inland:

**1. Hinzurechnungsbesteuerung**

Würde aufgrund § 4 Abs. 5a EStG im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gleichfalls der Zinsabzug versagt (§ 10 Abs. 3 AStG), so würde die ausländische Finanzierungsgesellschaft im Rahmen der §§ 7 ff. AStG keine Betriebsausgaben mehr geltend machen können, hätte aber den gesamten Zinsertrag (Zahlung von der inländischen Muttergesellschaft) nach deutschen steuerlichen Grundsätzen vereinnahmt. Während nach ausländischem Steuerrecht der Zins abzugsfähig wäre, wäre er dies nicht für die vergleichende Belastungsrechnung unter deutschem Steuerrecht. Ergebnis wären nach deutscher steuerrechtlicher Sicht dann fiktiv nicht besteuerte Zinseinkünfte. Diese würden dann im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung grundsätzlich dem inländischen Beteiligten in voller Höhe zugerechnet.

**2. Versagung Zinsabzug Inland**

Der inländische Beteiligte würde u. U. gleichfalls den Zinsaufwand gem. § 4 Abs. 5a EStG nicht abziehen können, da mittelbar über die ausländische Finanzierungsgesellschaft an den Kapitalmarkt gezahlt. Damit wäre der Zins nicht abzugsfähig und müsste aus dem versteuerten Gewinn gezahlt werden.

**3. Kumulation**

Ergebnis wäre bei einem Steuersatz von 30 %, dass sich die Finanzierungskosten für das deutsche Unternehmen annähernd verdoppeln würden. Dies begründet sich wie folgt: Würden 100 Zinsen gezahlt, und wären diese grundsätzlich abzugsfähig, so ergäbe sich insoweit keine steuerliche Belastung aus dem Zinsaufwand. Können die Zinsen nicht mehr abgezogen werden, muss das Unternehmen 30 mehr Steuern zahlen. Kommt es daneben noch zu einem Aufgriff unter der Hinzurechnungsbesteuerung, so wären - wiederum basierend auf Zinsaufwendungen von 100, die dann zugleich als Zinseinnahmen auf Ebene der Finanzierungsgesellschaft der Hinzurechnungsbesteuerung unterfielen - weitere 30 deutsche Steuern zu entrichten. Da die Steuern aus den versteuerten Einkommen zu leisten sind, muss ein zusätzlicher Bruttoertrag von rund 85 erwirtschaftet werden, um die 2 x 30 Steuern zu zahlen.

	Ausgangsfall	§ 4 Abs. 5a EStG
EBIT	100	185
Zins	-100	-100
n.abz.Zins	0	100
Hinzurechnungsbetrag	0	+ 100
zVc	0	+ 285
EBT	0	+ 85
Steuern	0	-85
Gewinn	0	0
Bruttobedarf	100	185



### Verhinderung von doppeltem Betriebsausgabenabzug („double dip“)

Eine Vorschrift zur Verhinderung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs dürfte nach ihrem Sinn und Zweck keine Konstellationen erfassen, in denen derselbe Unternehmensgewinn in beiden Staaten steuerpflichtig ist (z. B. in Ermangelung eines anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommens) und somit ebenfalls doppelt erfasst wird. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E kann jedoch nicht ausgeschlossen werden, dass auch solche Fälle unter die Abzugsbeschränkung fallen würden.

Allenfalls aus Satz 3 der vorgeschlagenen Regelung ließe sich ein Argument für eine einschränkende Auslegung entnehmen. Wenn nämlich eine mindernde Berücksichtigung im Rahmen eines Progressionsvorbehalts (also zur Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes) unschädlich ist, kann der „doppelte“ Betriebsausgabenabzug zur Ermittlung des im In- und Ausland steuerpflichtigen (und damit doppelt erfassten) Gewinns nur schwerlich als schädlich anzusehen sein. Dementsprechend enthält auch die im Rahmen des OECD-Projekts diskutierte Hybrid-Mismatch-Regel zur Verhinderung eines doppelten Betriebsausgabenabzugs eine Einschränkung. Die Abzugsbeschränkung im Staat der Muttergesellschaft soll nicht zur Anwendung kommen, soweit ein Betriebsausgabenabzug auf „doppelt berücksichtigte Einnahmen“ geltend gemacht wird.<sup>2</sup> Darunter versteht die OECD solche Einnahmen, die nach den Rechtsvorschriften des Staates der Muttergesellschaft und denen des Staates des Zahlungsleistenden als ordentliche Einnahmen berücksichtigt werden.

Die notwendige Einschränkung ist aber durch die unzureichende – sich im Wortlaut von Satz 2 und 3 widersprechende – Formulierung nur mangelhaft umgesetzt. Auch die Begründung zu Satz 2 und 3 in der Stellungnahme des Bundesrates ist völlig unzureichend.

Die vorgeschlagene Neuregelung könnte zudem gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit verstoßen: Der EuGH hat mit seinem Urteil in der Rechtssache Philips Electronics (EuGH-Urteil vom 06.09.2012, C-18/11) entschieden, dass die EU-Mitgliedstaaten eine mögliche Verlustnutzung (also Abzug von Aufwand) in einem anderen Staat nicht zum Anlass nehmen dürfen, in ihrem Zuständigkeitsbereich entstandene Verluste von einer Verlustverrechnungsmöglichkeit auszuschließen. Das Urteil ist für sog. Dual Consolidated Loss Rules in den EU-Mitgliedstaaten von erheblicher Bedeutung (wie z. B. die deutsche Vorschrift des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG). Die Urteilsgrundsätze könnten aber auch den Regelungen des § 4 Abs. 5a EStG-E (insbesondere in Satz 2) entgegenstehen. So dürfte der Wortlaut des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E z. B. auch Fälle erfassen, in denen der Ansässigkeitsstaat eines EU-ausländischen Stammhauses (trotz Freistellungs-DBA) Verluste einer deutschen Betriebsstätte zur steuerlichen Verrechnung zulässt. Die Versagung des Betriebsausgabenabzugs in Deutschland käme dann faktisch einem Ausschluss der inländischen Verrechnung von Verlusten gleich (denn Verluste sind nichts anderes als bislang nicht steuerlich wirksam gewordene Aufwendungen), die in Deutschland entstanden sind.

Weiterhin wäre die Norm auch völlig überschießend, soweit in dem Ansässigkeitsstaat des Stammhauses in späteren Jahren eine Recapture-Regelung (entsprechend § 2a Abs. 3, 4 EStG) zur Anwendung gelangt. Im Ergebnis wären die Verluste dann in keinem Staat steuerlich berücksichtigt worden.

Die Bundesregierung sollte an ihrer bisherigen Auffassung festhalten und eine nationale Umsetzung von Maßnahmen in Zusammenhang mit BEPS erst nach Abschluss des BEPS-Projektes in einem international abgestimmten Verfahren beginnen.

---

<sup>2</sup> Vgl. OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung – Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, S. 51.

Die Beseitigung von inkongruenten Steuerfolgen zwischen verschiedenen Jurisdiktionen kann nur durch zwischenstaatlich vertraglich gesicherte korrespondierende Systeme sinnvoll erfolgen.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Vorschrift (§ 4 Abs. 5a EStG-E) ist im Wortlaut und aufgrund des damit einhergehenden Systembruchs abzulehnen. Sie geht in entscheidenden Aspekten weit über die von der OECD diskutierte Maßnahmen hinaus und würde in vielen Fällen zu einer ungerechtfertigten Doppelbesteuerung führen. Es käme zu einer erheblichen einseitigen Benachteiligung deutscher Unternehmen und zu einer Schwächung des deutschen Standorts.

## 5. Erweiterung des Teilabzugsverbots (§ 3c Abs. 2 EStG-E)

Als Maßstab für die geplante Ausweitung des Teilabzugsverbots könnte ggf. die Regelung in § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG herangezogen werden. Doch die vorgeschlagene Neuregelung geht wesentlich über die Regelung im Körperschaftsteuerrecht hinaus. So spiegeln sich die Besonderheiten bei Personengesellschaften nicht angemessen im diskutierten Gesetzeswortlaut wider. Des Weiteren enthält § 3c Abs. 2 EStG-E verschiedene Auslegungsunsicherheiten, die im weiteren Gesetzgebungsverfahren nachgebessert werden müssen, um einen überschießenden Anwendungsbereich zu vermeiden und Rechtssicherheit herzustellen.

*Beispiel „Refinanzierung“:* Eine Personengesellschaft ist an einer Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt und gewährt der Kapitalgesellschaft ein niedrig verzinsliches Darlehen. Die Liquidität stammt von einem Mitunternehmer, der der Gesamthand ein fremdüblich verzinsliches Darlehen gewährt hat. Der Mitunternehmer hat sich seinerseits fremdüblich refinanziert.

*Denkbare steuerliche Einschätzung der Finanzverwaltung unter Anwendung § 3c Abs. 2 EStG-E:* Die Personengesellschaft hat eine Darlehensforderung und ist zu mehr als einem Viertel beteiligt, so dass die Voraussetzungen für den Teilabzug nach § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E erfüllt sind. Als Betriebsausgaben im Sinne des § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E wird die Finanzverwaltung die Zinsaufwendungen aus der Refinanzierung ansehen und diese dem Teilabzug unterwerfen. Diese Refinanzierung durch den Mitunternehmer führt bei ihm zu Sonderbetriebseinnahmen (aus der Darlehensgewährung zwischen Gesamthand der Personengesellschaft und Mitunternehmer) und Sonderbetriebsausgaben (aus der weiteren Refinanzierung des Mitunternehmers). Da die Personengesellschaft steuerlich als transparent eingestuft wird, und der Sonderbereich zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft rechnet, wird die Finanzverwaltung voraussichtlich sowohl die Anwendung des Teilabzugs für die Refinanzierung auf Ebene der Gesamthand als auch im Sonderbereich der Mitunternehmerschaft fordern. Eine qualifizierte Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist im Beispiel annahmegemäß gegeben und ein (zumindest mittelbarer) Zusammenhang mit einer nicht fremdüblichen Darlehensforderung lässt sich nach dem derzeit diskutierten Gesetzeswortlaut zumindest nicht ganz ausschließen.

Die Regelung § 3c Abs. 2 EStG-E sollte deshalb klarstellend umformuliert werden, um eine mehrfache Anwendung des Teilabzugsverbots in Fällen der Durchleitung zu verhindern und einer möglichen Überdehnung des unklaren Wortlauts zu begegnen. Zudem sollte in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E das Tatbestandsmerkmal „Zusammenhang mit einer Darlehensforderung“ konkretisiert werden. Dabei sind Refinanzierungen auszunehmen, denn bei diesen stehen die Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit einer (Refinanzierungs-)Darlehensverbindlichkeit.

*Beispiel „Organschaft“:* Eine Personengesellschaft ist an einer Kapitalgesellschaft zu 100 % beteiligt und gewährt der Kapitalgesellschaft ein niedrig verzinsliches Darlehen. Zwischen beiden Unternehmen besteht ein Organschaftsverhältnis. Die Personengesellschaft hat sich

fremdüblich refinanziert. Variante: Das Darlehen wird aus dem Sonderbereich anstatt aus dem Gesamthandsbereich des Mitunternehmers gewährt und dort refinanziert.

*Denkbare steuerliche Einschätzung der Finanzverwaltung unter Anwendung § 3c Abs. 2 EStG-E:* Es ist nicht völlig auszuschließen, dass die Finanzverwaltung die Eingangsformulierung „Satz 1 ist auch ... anzuwenden“ in § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E als Rechtsfolgenverweis interpretiert. Dann wäre für das Eintreten der Rechtsfolgen nach Satz 1 allein die Tatbestandsvoraussetzungen des Satz 2 zu prüfen. Das Vorliegen einer Organschaft und damit ein fehlender Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG bliebe hingegen unbeachtlich. Da die Organträger-Personengesellschaft annahmegemäß über eine qualifizierte Beteiligung verfügt und aus der Refinanzierung auf Ebene der Personengesellschaft auch (im weiteren Sinne) Betriebsausgaben i. S. d. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E entstehen, könnte die Finanzverwaltung die Zinsaufwendungen aus der Refinanzierung möglicherweise dem Teilabzug unterwerfen.

Innerhalb eines Organkreises sind steuerliche Korrekturen zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs fehl am Platz. Durch die Einkommenszurechnung hebt sich der Umstand der Niedrigverzinslichkeit des Darlehns im Ergebnis wieder auf. Auch hier wirkt der nach dem Gesetzeswortlaut denkbare Einbezug des Refinanzierungsaufwands in die Vorschrift zum Teilabzug unsystematisch. Deshalb muss § 3c Abs. 2 EStG-E dahingehend klargestellt werden, dass Organschaftsfälle nicht erfasst sind. § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E darf nur Anwendung finden, wenn Betriebsausgaben in engem unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG stehen.

Die Regelung § 3c Abs. 2 EStG-E muss klarstellend umformuliert werden, um eine mehrfache Anwendung des Teilabzugsverbots in Fällen der Durchleitung (z. B. im Sonder- und Gesamthandsbereich der Mitunternehmerschaft) zu verhindern.

§ 3c Abs. 2 EStG-E muss dahingehend klargestellt werden, dass Organschaftsfälle nicht erfasst sind und § 3c Abs. 2 Satz 2 EStG-E nur Anwendung finden kann, wenn Betriebsausgaben in engem unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einnahmen nach § 3 Nr. 40 oder 40a EStG stehen.

§ 3c Abs. 2 EStG-E darf Refinanzierungsaufwendungen nicht erfassen, denn solche Betriebsausgaben stehen in Zusammenhang mit einer (Refinanzierungs-)Verbindlichkeit.

## **6. Verschärfung in den Voraussetzungen für steuerneutrale Umwandlungen (§ 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E)**

Unter den in § 20 Abs. 2 UmwStG genannten Voraussetzungen ist eine Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich auch dann noch zum Buchwert möglich, wenn der Einbringende neben neuen Gesellschaftsanteilen weitere Wirtschaftsgüter erhält, der gemeine Wert dieser Wirtschaftsgüter den Buchwert des eingebrachten Betriebsvermögens jedoch nicht übersteigt (§ 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG). Diese Möglichkeit soll nach den Vorstellungen des Bundesrates durch Einführung einer zusätzlichen Voraussetzung eingeschränkt werden (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E). Zusätzlich zu den bisherigen Bedingungen soll eine steuerneutrale Einbringung eines (Teil-)Betriebs oder Mitunternehmeranteils künftig nur noch möglich sein, soweit der gemeine Wert von - neben den neuen Gesellschaftsanteilen - gewährten sonstigen Gegenleistungen 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Der bisherige Satz 4 des § 20 Abs. 2 UmwStG soll gestrichen werden. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass die Zuzahlung von bis zu 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens aus Praktikabilitätsgründen zugelassen werden soll, um einen exakten Ausgleich für die Übertragung von Vermögenswerten im Rahmen der Einbringung zu ermöglichen. Die Formulierung „soweit“ im

Gesetzestext lässt vermuten, dass eine sonstige Gegenleistung von mehr als 10 % zu einer (mindestens) teilweisen Aufdeckung stiller Reserven führen würde. Weder Wortlaut noch Gesetzesbegründung zur vorgeschlagenen Neuregelung enthalten aber konkrete Vorgaben zur Berechnung dieses Anteils der aufzudeckenden stillen Reserven. Hier bedarf es einer Klarstellung.

Auch beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 UmwStG) sollen die Voraussetzungen für eine steuerneutrale Einbringung von Anteilen zum Buch- oder Zwischenwert verschärft werden. Der Ansatz unter dem gemeinen Wert der Anteile soll nur noch möglich sein, wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Gesellschaft gewährt werden, 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Aufgrund der Formulierung „wenn..“ käme eine buchwertneutrale Einbringung der Anteile bei sonstigen Gegenleistungen von über 10 % nicht - auch nicht quotall - in Betracht. Damit unterscheidet sich die vorgeschlagene Änderung beim qualifizierten Anteilstausch (§ 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-E) in einem wesentlichen Punkt von der Formulierung („insoweit..“) in der oben beschriebenen Verschärfung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG-E. Nach der Gesetzesbegründung sollen die Änderungen in § 21 UmwStG jedoch den Änderungen in § 20 UmwStG entsprechen. Diese Inkonsistenz sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren bereinigt werden.

In ihrer Gegenäußerung vom 12.11.2014 nimmt die Bundesregierung zu der vom Bundesrat vorgeschlagenen „wenn“-Formulierung in § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG-E Stellung. Demnach sollte bei der Kombination aus Anteilstausch und Zuzahlung gegebenenfalls die Zuzahlung quotall beschränkt, aber nicht gänzlich ausgeschlossen werden. Diese Ergänzung begrüßen wir grundsätzlich.

Im Gegensatz zu den §§ 20 und 21 UmwStG enthält die Vorschrift zu Einbringungen in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG) keine ausdrückliche Regelung, wonach bei einer Einbringung in eine Personengesellschaft eine zusätzliche Gegenleistung erbracht werden kann, ohne dass die stillen Reserven des eingebrachten Betriebsvermögens zwingend aufzudecken sind. Entgegen der Verwaltungsauffassung (Umwandlungssteuererlass vom 11.11.2011, Tz. 24.07) hatte der BFH mit Urteil vom 18.09.2013 (X R 42/10) jedoch entschieden, dass bei einer Einbringung eines Betriebs gegen ein sog. Mischentgelt (bestehend aus Gesellschaftsrechten und einer Darlehensforderung gegen die Personengesellschaft) die Buchwertfortführung grundsätzlich möglich ist. In Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung schlägt der Bundesrat eine Ergänzung in den Voraussetzungen des § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG für den Buch- oder Zwischenwertansatz vor. Dieser soll nur möglich sein, soweit der gemeine Wert von - neben den neuen Gesellschaftsanteilen - gewährten sonstigen Gegenleistungen 10 % des Buchwerts des eingebrachten Betriebsvermögens nicht übersteigt. Die vorgeschlagene Verschärfung entspricht jener in § 20 Abs. 2 UmwStG. Unklar bleibt auch hier, wie der mindestens aufzudeckende Anteil der stillen Reserven konkret ermittelt werden soll. Auch hier ist eine Klarstellung für die Rechtsanwendung notwendig.

Die Möglichkeiten zur Buchwertfortführung im UmwStG sind notwendig, um betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen nicht durch Steuerzahlungen zu blockieren. Soweit die diskutierten Änderungen in § 20 Abs. 2, § 21 Abs. 1 Satz 2, § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E die Möglichkeiten zur Buchwertfortführung einschränken, sind diese grundsätzlich abzulehnen. Auf jeden Fall aber müssen die beschriebenen Inkonsistenzen (z. B. die uneinheitliche Verwendung von „soweit“ und „wenn..“) bereinigt und die konkrete Ermittlung des mindestens aufzudeckenden Anteils der stillen Reserven klargestellt werden.

## 7. Einschränkung der Normreichweite des § 50i EStG

In der Vergangenheit war es möglich, die sog. Wegzugsbesteuerung insbesondere bezüglich inländischer Kapitalgesellschaftsbeteiligungen (§ 6 AStG) nicht auszulösen, indem die Beteiligung in eine inländische gewerblich geprägte Personengesellschaft eingebracht wurde, die dem wegziehenden Anteilseigner eine inländische Betriebsstätte vermitteln sollte („Konservierung des deutschen Besteuerungsrechts“). Mittels dieser inländischen Betriebsstätte sollte Deutschland das Besteuerungsrecht an den stillen Reserven in der eingebrachten Beteiligung weiterhin ausüben. Im Vertrauen auf eine spätere Besteuerung der stillen Reserven bzgl. der durch die gewerblich geprägte Personengesellschaft vermittelten Betriebsstätte verzichtete Deutschland auf eine Besteuerung im Wegzugszeitpunkt. Die Finanzverwaltung erteilte auch entsprechende verbindliche Auskünfte.

In mittlerweile ständiger Rechtsprechung hat der BFH jedoch entschieden, dass eine „substanzarme“ Mitunternehmerschaften (lediglich gewerblich geprägte oder infizierte Personengesellschaften i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG) keine Betriebsstätte im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA-Betriebsstätte) vermitteln kann und mithin Deutschland kein Besteuerungsrecht mehr an der eingebrachten Beteiligung besitzt (Urteile vom 28.04.2010, I R 81/09, und vom 25.05.2011, I R 95/10). Nach dieser Rechtslage verliert Deutschland insoweit das Besteuerungsrecht.

Mit der Erstfassung des § 50i EStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2013, S. 1809) verfolgte der Gesetzgeber ein aus seiner Sicht verständliches Interesse, das deutsche Besteuerungsrecht an den stillen Reserven - jedenfalls nach erteilten Auskünften - zu erhalten.

Mit dem sog. Kroatiengesetz (BGBl. I 2014, S. 1266) erfuhr § 50i EStG - insbesondere durch den neu eingeführten Absatz 2 der Vorschrift - jedoch eine viel zu weitgehende Verschärfung. Zumindest dem Wortlaut nach führt die Vorschrift seither zu Besteuerungseffekten, die vom Sinn und Zweck der Norm wohl kaum gedeckt sein dürften, und zu teilweise widersinnigen Besteuerungsergebnissen führen könnten. So werden Umwandlungen, Übertragungen oder Überführungen, die eigentlich steuerneutral erfolgen können, in faktisch allen Fällen von der Buchwertfortführung ausgeschlossen. Damit werden betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen faktisch unmöglich und Fälle der (vorweggenommenen) Erbfolge führen zu definitiven Steuerlasten. Zudem führen die zum Teil unklaren Bezüge im Wortlaut der geänderten Vorschrift zu zahlreichen Zweifelsfragen und Rechtsunsicherheiten und letztlich zu einer unnötigen Verkomplizierung des deutschen Steuerrechts. Leidtragende all dieser Unzulänglichkeiten sind vor allem die Familienunternehmen des deutschen Mittelstandes.

In vielen Fällen führt die durch das Kroatiengesetz verschärfte Vorschrift des § 50i EStG zu einer steuerpflichtigen Aufdeckung stiller Reserven, obwohl keine zeitgleiche Erzielung eines Markteinkommens vorliegt. Das führt zu schwerwiegenden Liquiditätsengpässen bei den Unternehmen bis hin zur Existenzvernichtung. Dies bedeutet auch einen klaren Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip - einer der grundlegenden Säulen des deutschen Ertragssteuerrechts. Zudem geht mit der Erweiterung des § 50i EStG durch das Kroatiengesetz eine deutliche Schlechterstellung gegenüber operativen (originär gewerblich tätigen) Personengesellschaften einher, für die es an einer Rechtfertigung und auch an einer Notwendigkeit fehlt. Dies bedeutet womöglich auch einen Verstoß gegen die Folgerichtigkeit der Besteuerung: Strukturen mit faktische gleicher Leistungsfähigkeit werden krass unterschiedlich belastet.


Weiterhin wird diskutiert, ob die Norm auch auf reine Inlandsfälle zur Anwendung gelangt. Diesbezüglich ist einzuräumen, dass der Wortlaut dies nicht klar ausschließt. Dass dies allerdings der Fall ist, stellt einen weiteren wichtigen Beweis für den dringenden Anpassungsbedarf bei der Norm dar.

Eine Nachbesserung zur Abmilderung der überschießenden Besteuerungsfolgen ist daher dringend und sehr zeitnah sowie rückwirkend erforderlich.

Dazu könnte der Gesetzgeber folgende Lösung in Erwägung ziehen: Per gesetzlicher Fiktion könnte die „substanzschwache“ Personengesellschaft (i. S. d. § 15 Abs. 3 EStG) dem ins Ausland verzogenen Mitunternehmer für Fälle des § 50i EStG eine DBA-Betriebsstätte „wie“ eine originär gewerbliche Personengesellschaft vermitteln (entgegen etwaiger Regelungen in einem DBA). Damit wäre insoweit wieder die Rechtslage hergestellt, wie sie früher durch die Finanzverwaltung unterstellt wurde. Auf diese Weise könnte der Gesetzgeber zielgenau sicherstellen, dass stille Reserven in Deutschland steuerlich verstrickt bleiben, ohne die „substanzschwache“ Personengesellschaft schlechter zu stellen als die originär gewerblich tätige. Eine derartige Gleichstellung hätte den Vorteil, dass sich die weiteren Rechtsfolgen aus der allgemeinen Systematik des Steuerrechts ergeben würden. Auf diesem Wege könnte ein Beitrag zu einer Vereinfachung des Steuerrechts geleistet werden. Zumindest aber sollte der Gesetzgeber § 50i Abs. 2 EStG dahingehend weiterentwickeln, dass es auch dem Wortlaut der Vorschrift nach nur dann zur Aufdeckung stiller Reserven kommen kann, wenn es auch zu einem Verlust des deutschen Besteuerungsrechts kommt.

Des Weiteren geben wir zu bedenken, dass die derzeitige Fassung des § 50i EStG Gefahr läuft, bei in der EU ansässigen Personen gegen die Niederlassungsfreiheit und teilweise gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot zu verstoßen.

Der Gesetzgeber sollte das bereits laufende Gesetzgebungsverfahren zum ZollkodexAnpG nutzen, um die zu weitreichenden Besteuerungsfolgen in § 50i EStG zeitnah auf das erforderliche Maß zu konzentrieren. Eine Reduzierung auf den eigentlichen Sinn und Zweck der Norm bedeutet einen wesentlichen Beitrag zur Sicherung einer systemkonformen und nicht überschießenden Besteuerung. Eine Fortentwicklung der Norm durch den Gesetzgeber wäre auch aus Gründen der Rechtssicherheit zu begrüßen.

 <p>Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Mittlerer Pfad 15 70499 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 - 0  Internet: <a href="http://www.de.ey.com">http://www.de.ey.com</a></p>	<p>Verfasser:</p> <p>Prof. Dr. Stefan Köhler, Steuerberater, Partner Martina Ortmann-Babel, Steuerberaterin, Partner Hermann Ottmar Gauß, Rechtsanwalt, Director</p>
--	--



ThyssenKrupp AG • Postfach • 45063 Essen

Corporate Function  
Taxes & Customs

Deutscher Bundestag  
Vorsitzende Des Finanzausschusses  
Frau Ingrid Arndt-Brauer  
Platz der Republik 1

Ihr Zeichen:  
Unser Zeichen: Hammacher  
Datum: 20.11.2014  
Telefon: 0201 844 538378  
Telefax: 0201 845 6538378  
E-Mail: martina.hammacher@thyssenkrupp.com

11011 Berlin

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drs. 18/3017)  
Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/3158)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer, sehr geehrte Damen und Herren,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung des Finanzausschusses, der ich gerne nachkomme. Zum vorliegenden Gesetzentwurf möchte ich im Nachfolgenden Stellung nehmen:

**Art. 5, Nr. 9 EStG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a – neu –  
Ziffer 15 der Stellungnahme des Bundesrates.**

Die vorgesehene Änderung stellt ein Nichtanwendungsgesetz zur Rechtsprechung des BFH vom 12. Dezember 2012 und 13. Mai 2013 (VI R 79/10, VI R 94/10 und VI R 7/11) zu sog. Betriebsveranstaltungen dar. Der BFH kam in seinen Urteilen kam zu folgenden Ergebnissen:

1. Eine Freigrenze müsse nicht jährlich angepasst werden (vor allem nicht durch den BFH); nach mehr als 20 Jahren wäre aber eine alsbaldige Überprüfung und Anpassung der Freigrenze durch die Finanzverwaltung mehr als angebracht.
2. Die Zuwendungen an den Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung können durchaus aus den Kosten des Arbeitgebers für diese Betriebsveranstaltung abgeleitet werden; die Zuwendungen müssen aber in jedem Fall Lohncharakter haben. Nicht alle Aufwendungen des Arbeitgebers für die Betriebsveranstaltung führen zu Arbeitslohn beim Arbeitnehmer.
3. Bei bestimmten, üblichen Betriebsveranstaltungen, die in der Art eines Familienfestes ausgestaltet werden, führt die Teilnahme von Familienangehörigen nicht zwangsläufig zu Arbeitslohn für den Arbeitnehmer. Erst wenn es sich um marktgängige Veranstaltungen handelt, sind die durch den

.../2

Arbeitgeber getragenen Aufwendungen für die Angehörigen des Arbeitnehmers diesem als Arbeitslohn zuzurechnen.

Bei § 19 EStG handelt es sich um eine Generalnorm, die den Rahmen vorgibt, in dem Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erfassen sind. Das über lange Jahre durch die Rechtsprechung entwickelte Konstrukt der Betriebsveranstaltung erfordert eine so detaillierte Regelungstiefe, dass eine Generalnorm damit völlig überfrachtet wäre und zu unzutreffenden Ergebnissen führen würde.

Das wird zum Beispiel daran deutlich, dass durch den Gesetzentwurf Arbeitnehmer im Vergleich zu Personen, die nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielen qua Gesetz benachteiligt werden. Durch die Neufassung werden Einnahmen unterstellt bzw. fingiert, unabhängig davon, ob sie tatsächlich zufließen oder überhaupt Arbeitslohncharakter haben, indem die Höhe des Arbeitslohns aus den Aufwendungen des Arbeitgebers inkl. der Gemeinkosten und der rechnerischen Verteilung von Aufwendungen auf die tatsächlich teilnehmenden Personen abgeleitet wird. Insoweit könnte die Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschrift aufgrund der Ungleichbehandlung und dem Durchbrechen des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit in Frage zu stellen sein.

Der Gesetzesentwurf benachteiligt Arbeitnehmer von Großunternehmen, die eine Betriebsveranstaltung mit allen Arbeitnehmern durchführen wollen. Für kleinere Gruppen von Arbeitnehmern kann die Freigrenze voll ausgeschöpft werden, weil diese keine bis wenig Rücksicht auf Kosten nehmen müssen, die mit der Organisation der Betriebsveranstaltung im Zusammenhang stehen. Bei Betriebsveranstaltungen für eine große Arbeitnehmeranzahl, sind aufgrund der Größe besondere Vorschriften einzuhalten, die Kosten verursachen, die aber tatsächlich keinen Arbeitslohncharakter haben (z. B. Unfallverhütung, Sanitätsdienste, Ordnungsdienste, Versicherungsschutz).

Ferner ist die Festschreibung einer Freigrenze als kritisch einzustufen. Solange eine Betriebsveranstaltung einen üblichen Rahmen nicht überschreitet, sollte kein Arbeitslohn vorliegen. Die aus der Rechtsprechung des BFH aus den Jahren 1992 und 1993 abgeleitete Freigrenze definiert letztlich die Üblichkeit einer Betriebsveranstaltung bzw. das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung einer Betriebsveranstaltung. Die Festschreibung einer Freigrenze von 150 Euro im Gesetz lässt befürchten, dass dieser Wert Ewigkeitscharakter haben wird und daher über kurz oder lang zu einer unzutreffenden Besteuerung führt. Bereits die Anhebung auf 150 Euro ist am unteren Ende dessen, was aufgrund der Entwicklung der Lebenshaltungskosten seit 1995 denkbar und erforderlich wäre. Hieraus folgt, dass der Wert bereits in wenigen Jahren überholt sein dürfte, wenn er nicht mit einer automatischen Indexierung versehen wird.

.../3



Darüber hinaus ergeben sich mit dem Gesetzentwurf Abgrenzungsschwierigkeiten zu anderen nicht im Gesetz verankerten Veranstaltungen, wie z.B. die gesellschaftliche Veranstaltung anlässlich eines runden Geburtstages eines leitenden Angestellten, bei dem im Übrigen auch die Familienmitglieder teilnehmen dürfen, ohne dass dies zu Arbeitslohn führt, wenn die Aufwendungen 110 Euro pro Person (nicht pro Arbeitnehmer) nicht übersteigen. Durch den Gesetzentwurf sind auch Bewertungswidersprüche im Zusammenhang mit Veranstaltungen zu befürchten, die zum Teil in den Anwendungsbereich des § 37b EStG fallen.

Mit dem Gesetzentwurf sind neben den Belastungen für die Arbeitnehmer auch weitere Bürokratiekosten für den Arbeitgeber verbunden. Neben der Ermittlung der Gemeinkosten, die nun gefordert ist, müssen auch die individuellen Reisekosten der Arbeitnehmer in die Veranstaltungskosten eingerechnet werden. In der Regel werden die Reisekosten von Arbeitnehmern in einer separaten Stelle – die nicht mit der Durchführung der Betriebsveranstaltung beauftragt ist – erfasst und verarbeitet. Nun muss durch zusätzlichen administrativen Aufwand sichergestellt werden, dass die individuellen Reisekosten in die Veranstaltungskosten einfließen, was gerade große Arbeitgeber belastet, da gerade hier häufig zusätzliche Reisekosten aufgrund der Vielzahl der Standorte und der damit notwendig werdenden Anreisen anfallen.

Aus den oben dargelegten Gründen ist der Gesetzentwurf abzulehnen. Aus ihm wird deutlich, dass es sich hierbei um Abwehr gegen möglichen Gestaltungsmissbrauch handelt. Zur Vermeidung von Steuerausfällen Gestaltungsmissbrauch sollte stattdessen auf dem Verwaltungsweg Maßnahmen getroffen werden, die möglichen Gestaltungsmissbrauch vorbeugen. Weiterhin sollte in Weiterentwicklung des Lohnsteuerrechts und im Interesse des Bürokratieabbaus die Einführung eines Freibetrages für Betriebsveranstaltungen in Erwägung gezogen werden. Hierdurch dürften Gestaltungstendenzen bereits im Zaun gehalten werden, weil die einer Freigrenze innewohnende Fallbeilwirkung nicht eintritt.

#### **Artikel 4, Ziffer 11 der Stellungnahme des Bundesrates EStG § 8 Abs. 1 Satz 2 – neu**

Durch die geplante Fiktion einer Geldleistung würden die sachlichen Erwägungen, die den Bundesfinanzhof dazu veranlasst haben auch Sach- bzw. Wertgutscheine und zweckbezogene Geldzahlungen als Sachbezüge zu qualifizieren, ignoriert und wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte (Sachleistung durch den Arbeitgeber einerseits; Aushändigung von Gutscheinen, die zum Bezug von Sachleistungen berechtigen, andererseits) künftig steuerlich ungleich behandelt.

.../4

Seite: 4  
Datum: 20.11.2014

Die Umsetzung des Vorschlages des Bundesrats würde nicht nur Unternehmen und Arbeitnehmer/innen eines effizienten Instrumentes der Steuervereinfachung und Bürokratieabbaus berauben, sondern auch einen großen Teil der positiven Ergebnisse der Pauschalversteuerung von "Incentives" (§ 37b EStG - Pauschalversteuerung für Incentives von 30% + Soli. + Kirchensteuer) zunichte machen. Das Ziel des Gesetzgebers die „Incentives“ aus der Grauzone zu locken und eine Besteuerung dieser Ausgaben zu erwirken, würde dadurch ebenso verloren gehen.

Für Rückfragen stehe ich Ihnen gerne unter der Telefonnummer 0201/844-538378 gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Martina Hammacher  
Steuerberaterin

ThyssenKrupp AG  
Head of HR-Taxes

**Fachbereich Wirtschaftswissenschaft**  
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre

Freie Universität Berlin, Prof. Dr. Frank Hechtner,  
Juniorprofessur für Steuerwirkungslehre, Garystraße 21, 14195 Berlin

An die  
Vorsitzende des Finanzausschusses  
Frau MdB Ingrid Arndt-Brauer  
Deutscher Bundestag  
Platz der Republik 1

11011 Berlin

**Prof. Dr. Frank Hechtner**  
Garystraße. 21  
14195 Berlin

Telefon 030 - 838 522 13  
Fax 030 - 838 4 522 13  
E-Mail [frank.hechtner@fu-berlin.de](mailto:frank.hechtner@fu-berlin.de)  
Internet [www.fu-berlin.de/steuern](http://www.fu-berlin.de/steuern)

Berlin, 23.11.2014

### **Einladung zur Anhörung am 24.11.2014**

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Arndt-Brauer,

ich bedanke mich für die Einladung zur Anhörung am 24.11.2014 zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Vorab darf ich Ihnen ausschließlich per Mail meine Stellungnahme senden.

Mit freundlichen Grüßen



Prof. Dr. Frank Hechtner

# **Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften auf BT-Drucks. 18/3017, der Stellungnahme des Bundesrates auf BT-Drucks. 18/3158**

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

## **1. Zu dem Gesetzentwurf allgemein**

Mit dem Gesetzentwurf sollen eine Vielzahl unterschiedlicher Regelungen im Bereich der Besteuerung und des Verfahrensrechts umgesetzt werden. Der Gesetzentwurf entspricht damit klassischerweise einem Omnibusgesetz, welches früher als Jahressteuergesetz titulierte wurde. **Es wäre wünschenswert gewesen, wenn die Bundesregierung diesen Namen auch im Titel des Gesetzes verwendet hätte.** So befinden sich mit Gesetz zur Verschärfung der Selbstanzeige nun zwei Gesetze im parlamentarischen Verfahren, die ähnliche Namen aufweisen, was für den Rechtsanwender für Verwirrung sorgt. **Auch ist zu bemängeln, dass der Gesetzentwurf erst so spät vorgelegt wurde,** so dass bei einer Verzögerung der parlamentarischen Beratungen das Gesetz erst in 2015 abgeschlossen werden kann.

## **2. Zu dem Gesetzentwurf**

### **2.1. Steuerfreiheit für Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Familie und Beruf (§ 3 Nr. 34a EStG)**

Zur besseren Vereinbarkeit zwischen Familie und Beruf soll ein neuer § 3 Nr. 34a EStG eingeführt werden. Hiernach werden bestimmte Leistungen, die vom Arbeitgeber zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, steuerfrei gestellt. So kann nach Buchstabe a der Arbeitgeber ein Dienstleistungsunternehmen beauftragen, welches den Arbeitnehmer in persönlichen oder sozialen Angelegenheiten berät. Nach Buchstabe b sind Leistungen des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen bis zu einem Betrag von 600€ pro Jahr begünstigt.

**Die Förderung von Familie und Beruf ist grundsätzlich zu befürworten.** Vor diesem Hintergrund ist die Intention der Neuregelung grundsätzlich positiv zu bewerten und sollte umgesetzt werden. **Gleichwohl zeigen sich im Detail und in der Abstimmung mit anderen Regelungen erhebliche Schwächen.**

Die geplante Änderung fügt sich nicht harmonisch in das bisherige Gefüge der unterschiedlichen Fördertatbestände ein. Neben dem neuen § 3 Nr. 34a EStG besteht weiterhin die Möglichkeit, zwei Drittel der Aufwendungen für Betreuungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG als Sonderausgaben abzuziehen, allerdings gedeckelt bis 4.000€. Daneben existiert die pauschale Berücksichtigung der Mehraufwendungen für die Betreuung von Kindern über den Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG (Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf). Auch können sich Überschneidungen mit § 35a EStG ergeben.

**Mit der geplanten Gesetzesänderung wird insbesondere das Zusammenwirken mit dem Sonderausgabenabzug unklar.** Mit der Neuregelung würde für bestimmte Fälle die Möglichkeit

bestehen, dass berufsbedingte Kinderbetreuungskosten voll abzugsfähig wären. **Es bleibt dann die Frage, wieso eine derartige Wertung nicht für alle berufsbedingten Kinderbetreuungskosten gilt.** Die vom Arbeitgeber erstatteten Beträge sollen voll steuerfrei gestellt werden, in einer gleichen Situation, in der der Arbeitnehmer kurzfristig eine berufsbedingte Kinderbetreuung in Anspruch nimmt, deren Aufwendungen er nicht erstattet bekommt, wird hingegen der volle Abzug im Rahmen des objektiven Nettoprinzips versagt. **Diese unterschiedliche Behandlung erscheint unsystematisch. Insgesamt sollte daher die Neuregelung stärker auf die bestehenden Instrumente abgestimmt werden.**

Ferner ist die beabsichtigte Regelung nach § 3 Nr. 34a Buchstabe a EStG nicht auf einen Höchstbetrag begrenzt, was zur Gestaltungen einlädt. Weiterhin ist aus dem Wortlaut des § 3 Nr. 34a Buchstabe b EStG nicht ersichtlich, welche konkreten Betreuungsleistungen begünstigt sind. Vermutlich ist die Betreuungen innerhalb und außerhalb (ggf. in Einrichtungen des Arbeitgebers?) des eigenen Haushalts begünstigt. **Bei Betreuungen innerhalb des Haushalts ergibt sich eine weitere Überschneidung mit § 35a EStG.** So sollte klarer zum Ausdruck gebracht werden, dass eine Förderung nach § 35a EStG bei Inanspruchnahme von § 3 Nr. 34a Buchstabe b EStG ausgeschlossen ist, wenn die Betreuung im eigenen Haushalt stattgefunden hat. **Vor diesem Hintergrund sollte insgesamt überlegt werden, ob § 3 Nr. 34a EStG weiter zu konkretisieren ist.**

## 2.2. Förderung von Wagniskapital (§ 3 Nr. 71 EStG)

Nach der Richtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen (INVEST) können natürliche Personen (auch über eine Business-Angel GmbH) einen Zuschuss beantragen, um sich an neuen Unternehmen zu Beteiligungen. Die Förderhöhe beträgt 20% der investierten Summe, wobei die Investitionssumme mindestens 10.000€ pro Investor und Jahr betragen muss. Die Förderobergrenze der Investition beträgt 250.000€. Mit dem Förderinstrument soll für innovative Unternehmen Wagniskapital zur Verfügung gestellt werden. **Ertragsteuerlich sind Investitionszuschüsse gegenüber Investitionszulagen voll steuerpflichtig.** Mit dem neuen § 3 Nr. 71 EStG soll der Investitionszuschuss steuerfreigestellt werden. Die Steuerfreistellung erstreckt sich dabei auf max. 20% von 250.000€, damit also auf 50.000€.

**Die Entscheidung, die Investitionszuschüsse steuerfrei zu stellen, ist vornehmlich eine politische Entscheidung. M.E. darf allerdings bezweifelt werden, dass die Steuerfreistellung signifikante Auswirkungen auf die Inanspruchnahme des Zuschusses entfaltet.** Bereits aus dem Finanztableau ist ersichtlich, dass die geplante Änderung lediglich zu fiskalischen Ausfällen von 10 Mio. € führt. Auch ergibt sich aus der Antwort des BMWI auf eine schriftliche Frage, dass lediglich 728 Unternehmen bisher einen Antrag auf den Zuschuss gestellt haben. Das bewilligte Volumen liegt gerade einmal bei 10 Mio. €. <sup>1</sup> **Auch erscheinen vor diesem Hintergrund die Ausführungen zu den fiskalischen Wirkungen aus der geplanten Steuerbefreiung nicht plausibel.**

Dem Koalitionsvertrag ist zu entnehmen, dass „die rechtlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen für Wagniskapital international wettbewerbsfähig“ gestaltet werden sollen. Hierzu solle ein eigenständiges Regelwerk geschaffen werden. **Vor diesem Hintergrund erscheint es**

---

<sup>1</sup> Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie vom 10.11.2014 auf die schriftliche Anfrage des Abgeordneten Richard Pitterle.

**m.E. zielführender, mögliche steuerliche Änderungen bei der Behandlung des Zuschusses im Rahmen eines Gesamtpaketes zur Förderung von Wagniskapital zu behandeln.**

**Sollte der Gesetzesvorschlag so umgesetzt werden, ist es m.E. nicht sachgerecht, dass eine fremdfinanzierte Beteiligung an den Innovationsunternehmen die Steuerbefreiung ausschließt.** Die Bereitstellung von Wagniskapital ist zumeist nicht nur auf die Obergrenze des Zuschusses (20% von 250.000€) beschränkt. Wird das bereitgestellte Kapital zudem teilweise fremdfinanziert aufgebracht, dann ergeben sich Abgrenzungsschwierigkeiten, wie Teile des Fremdkapitals nun dem Zuschuss zuzuordnen sind. Auch ist nicht ersichtlich, wieso fremdfinanzierte Beteiligungen benachteiligt werden sollen.

### **2.3. Aufwendungen für die Erstausbildung des Steuerpflichtigen (u.a. § 9 Abs. 6 EStG)**

Nach §§ 4 Abs. 6, 9 Abs. 6 EStG sind Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung nicht im Rahmen des objektiven Nettoprinzips zu berücksichtigen, so dass der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten ausscheidet. Derartige Aufwendungen werden der persönlichen Sphäre des Steuerpflichtigen zugerechnet. Das Gesetz erlaubt hier lediglich den Abzug als Sonderausgaben (bis 6.000€), der allerdings häufig mangels weiterer Einkünfte ins Leere läuft. Der Abzug von Aufwendungen für ein Erststudium ist dann zulässig, wenn vorher eine Erstausbildung erfolgte. Bisher existiert im EStG keine Definition zur Erstausbildung. Vielmehr wurden die Kriterien hierfür bisher vom BFH erarbeitet. **Dieser hat an die Erstausbildung nur geringe Hürden gestellt. So hatte der BFH mit Urteil vom 28.2.2013 (VI R 6/12) bestätigt, dass für eine Erstausbildung weder ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz noch eine bestimmte Ausbildungsdauer nötig ist, damit der Abzug der Kosten (vorweggenommene Aufwendungen) zulässig ist.** Vielmehr sei es für die steuerrechtliche Frage nur erheblich, ob die Ausbildung den Steuerpflichtigen befähigt, aus der angestrebten Tätigkeit Einkünfte zu erzielen. Insofern grenzt sich die Erstausbildung von der Allgemeinbildung, die keine notwendige Voraussetzung für eine geplante Berufsausübung darstellt, ab. So hatte der BFH dann auch die Aufwendungen für die Ausbildung zum Flugbegleiter oder zum Rettungsassistenten steuerlich anerkannt. Weitere nichtakademischen Ausbildungen, wie z.B. zum Gabelstapler- oder Taxifahrer stehen vermutlich alsbald vor der rechtlichen Prüfung.

**Die geplante Gesetzesänderung ist – jedenfalls mit Blick auf die Konkretisierung der Berufsausbildung - zu begrüßen.** Es erscheint sinnvoll, die Erstausbildung gesetzlich zu definieren. So existieren gerade in den nicht akademischen Berufsfeldern diverse Maßnahmen, die eher fortbildenden Charakter haben und nicht als Berufsausbildung zu qualifizieren sind. Hierbei ist zumeist auch nicht klar, ob der Steuerpflichtige gerade zu Beginn seines Berufslebens diese Bildungsmaßnahmen eher aus steuerlichen Motiven betreibt, wie die Praxis zeigt. Vor diesem Hintergrund ist der Handlungsbedarf des Gesetzgebers zu verstehen. **Gleichwohl sollte die beabsichtige Regelung deutlich „entschärft“ werden.**

M.E. sollte die zeitliche Restriktion von 18 Monaten deutlich gelockert werden. Infolge von Wartesemestern ist es für Studierende häufig so, dass sie erst ein Semester später mit dem Studium beginnen können. **Vor diesem Hintergrund sollte die zeitliche Restriktion sich eher im Bereich von 12-13 Monaten bewegen.** Eine Lockerung hätte m.E. auch keine nennenswerten fiskalischen Auswirkungen. Viele Studierende erzielen neben dem Studium weitere Einkünfte, die allerdings nicht

zu einer Steuerzahlung führen. Um einen vortragsfähigen Verlust zu generieren, müssen diese positiven Einnahmen erst einmal verrechnet werden.

**Es ist anzumerken, dass mit der beabsichtigten Neuregelung diverse Berufsgruppen steuerlich als solche eingeordnet werden, in denen keine Berufsausbildung (im steuerlichen Sinne) stattgefunden hat.** Die Stewardess, die nach mehrjähriger Tätigkeit noch einmal eine neue Berufsausbildung absolviert, wird also so behandelt, wie jemand, der keine Berufsausbildung durchlaufen hat. **Vor diesem Hintergrund ist zu überlegen, ob in der geplanten Neuregelung noch eine Exitoption vorgesehen wird.** Diese könnte z.B. vorsehen, dass kürzere Ausbildungen dann steuerlich als Erstausbildung anerkannt werden, wenn der Steuerpflichtige eine Mindestzeitspanne nach Beendigung der Erstausbildung in dem Berufsfeld mit vollem Zeitumfang (mindestens 20 Stunden pro Woche) gearbeitet hat. Allerdings werden weitere Ausnahmeregelungen die Neuregelung weiter verkomplizieren.

**Auch ist darauf hinzuweisen, dass bezüglich der Anerkennung von Berufsausbildungskosten derzeit ein anhängiges Verfahren beim BVerfG geführt wird.**<sup>2</sup> Insofern stellt sich die Frage, ob dieses Verfahren erst einmal abzuwarten ist, um zu beurteilen, wie eine komplette Überarbeitung der steuerlichen Normen im Bereich der Erstausbildung zu erfolgen hat.

#### **2.4. Gesetzliche Regelung zur Besteuerung von geldwerten Vorteilen aus Betriebsveranstaltungen (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG)**

Der BFH hatte jüngst in zwei Urteilen für den Steuerpflichtigen günstige Regelungen im Zusammenhang mit Betriebsveranstaltungen vertreten. In dem Urteil VI R 7/11 vom 09.10.2013 hatte der BFH entschieden, dass die anteiligen Kosten, die auf Familienangehörige des Arbeitnehmers entfallen, nicht bei der Prüfung der 110-Freigrenze beim Arbeitnehmer zu berücksichtigen sind. In dem Urteil VI R 94/10 vom 09.10.2013 bestimmten die Richter, dass nur solche Kosten bei der Freigrenze zu berücksichtigen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Das seien nur solche Leistungen, die die Teilnehmer unmittelbar konsumieren können, somit seien Kosten für die Gestaltung des Rahmenprogramms nicht einzubeziehen. **Beide BFH-Urteile stehen im Widerspruch zur bisherigen Verwaltungsauffassung nach R 19.5 Abs. 6 LStR.**

Mit dem neuen § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG soll nun gesetzlich geregelt werden, welche Zuwendungen an den Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen zu besteuern sind. **Hierbei soll die bisherige Verwaltungsmeinung gesetzlich kodifiziert (Nichtanwendungsgesetz) werden.** Die bisherige Freigrenze von 110€ soll auf 150€ angehoben werden. Für die Zuwendungen des Arbeitgebers sollen alle Aufwendungen miteinzubeziehen sein, die rechnerisch auf den Arbeitnehmer entfallen. Dabei sei es unerheblich, ob diese Aufwendungen dem Arbeitnehmer auch einzeln

---

<sup>2</sup> Vgl. BFH vom 05.11.2014, VI R 8/12. Es wird eine Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob § 9 Abs. 6 EStG i.d.F. des BeitrRLUmsG vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) insoweit mit dem GG vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern. Seite 175 von 215

zugerechnet werden können. Insofern muss der Arbeitnehmer sich unter der Neuregelung auch allgemeine Gemeinkosten zurechnen lassen. Dies soll auch für Reisekostenvergütungen gelten. Auch muss sich der Arbeitnehmer die Aufwendungen, die rechnerisch auf die Begleitperson entfallen, zurechnen lassen. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Neuregelung zu einer Steuervereinfachung führen.

**Insgesamt ist die geplante Neuregelung kritisch zu sehen und abzulehnen. Das Argument der Steuervereinfachung scheint vorgeschoben zu sein, vermutlich stehen hier eher fiskalische Interessen im Vordergrund.**

Zwar wird die Freigrenze angehoben, gleichzeitig erhöht sich aber auch die Bemessungsgrundlage bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils. M.E. ist daher zu bezweifeln, dass der Gesamteffekt zu Steuerausfällen von 70 Mio. € führt. In vielen Fällen werden aus steuerlichen Gründen ohnehin die Betriebsveranstaltungen so gestaltet sein, dass die Freigrenze nicht überschritten wird (bzw. wurde). **Insgesamt führt m.E. daher die Neuregelung in vielen Fällen zu einer deutlichen Verschlechterung für die Arbeitnehmer, da nicht die Höhe der Freigrenze, sondern die Bemessungsgrundlage die entscheidende Größe darstellt.**

**Weiterhin ergeben sich viele Unklarheiten, wie der geldwerte Vorteil zu berechnen ist.** Letztendlich soll der Arbeitnehmer einen rechnerischen Anteil sämtlicher Kosten, auch der Allgemeinkosten tragen. Wie eben diese Allgemeinkosten zu ermitteln sind, bleibt indes offen (fallen hierunter auch Fixkosten des Betriebes, Abschreibungen, allgemeine Heiz- und Stromkosten usw.?). Sind die Gesamtkosten lediglich auf die Arbeitnehmer zu verteilen, so tragen diese implizit auch Kosten anderer Gäste. **Auch müsste der Arbeitnehmer Allgemeinkosten für Personen tragen, die z.B. gar nicht auf der Veranstaltung erschienen sind (bei einer Betriebsfeier entstehen Kosten für 100 angemeldete Gäste, es erscheint nur ein Arbeitnehmer – trägt dieser sämtliche Kosten?).**

Ferner wurde in die geplanten Änderung nicht aufgenommen, dass Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind, auch Betriebsveranstaltungen sind, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt. **Es bleibt damit unklar, ob die bisherigen Regelungen aus den LStR weiterhin gelten sollen. Insgesamt sollte die Neuregelung daher mindestens überdacht, besser noch nicht umgesetzt werden.**

Auch führt der Gesetzentwurf nicht aus, welche fiskalischen Mindereinnahmen zu erwarten sind, wenn die BFH-Urteile umgesetzt werden. Es bleibt also offen, ob die Anwendung der BFH-Urteile zu gravierenden fiskalischen Auswirkungen führt. **Sollte der Gesetzgeber dennoch die geplante Änderung so umsetzen, ist dringend davon abzuraten, die Neuregelung, wie vom Bundesrat gefordert, in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Bis 2014 sollte die günstige Rechtsprechung des BFH in jedem Fall gelten.**

## **2.5. Anhebung des Höchstbetrags für Vorsorgeaufwendungen der Alterssicherung auf 24.000€ (§10 Abs. 3 EStG)**

Der bisherige Höchstbetrag von 20.000€ für Beiträge der Basisversorgung im Alter soll auf 24.000€ angehoben werden. **Die Regelung ist in dieser (begrenzten) Form abzulehnen, da sie nur in beschränktem Maße der Förderung der privaten Altersvorsorge dient.**



Der gesetzliche Höchstbetrag, der derzeit noch anteilig gilt (in 2014 zu 78%), reicht zur Berücksichtigung der Vorsorgebeiträge in der gesetzlichen Rentenversicherung aus. Im Jahr 2014 steht bei einem Satz in der Rentenversicherung von 18,9% zudem noch ein zusätzliches Volumen von ca. 6.505€ (jährlich) für private Altersversorgung zur Verfügung, so dass dieser zusätzlicher Teil auch noch steuerlich voll berücksichtigt wird. **Ist eine stärkere Förderung der privaten Vorsorge für das Alter gewünscht, dann sollte neben einer Erhöhung des Höchstbetrags nach § 10 Abs. 3 EStG auch eine Erhöhung des Höchstbetrags nach § 10a Abs. 1 EStG (Zusätzliche Altersvorsorge) vorgesehen werden. Andernfalls erscheint die Anhebung eher klientelbezogen.**

Nach einer groben Auswertung der Einkommensteuerstatistik 2007 (FAST 2007) lassen sich lediglich 9.252 Fälle (Untergrenze) finden, in denen der Abzugsrahmen für die Vorsorgeaufwendungen (definitiv) völlig ausgeschöpft wurde. Die Vorsorgeaufwendungen nach § 10a EStG wurden auf Basis der Einkommensteuerstatistik 2007 (FAST 2007) von 4.125.887 Steuerpflichtigen (Grund- und Splittingtabelle) geltend gemacht. Hierbei lassen sich (mindestens) 564.459 Steuerpflichtige identifizieren, die den in 2007 geltenden Höchstbetrag (Sonderausgaben) geltend gemacht haben.

**Vor diesem Hintergrund muss die Wirkung auf eine zusätzliche private Vorsorge durch die Anhebung des Höchstbetrags auf 24.000€ als gering eingeschätzt werden.** Diese Aussage wird auch durch die geringen fiskalischen Auswirkungen von 20 Mio. € gestützt. **Sollte der Gesetzgeber die private Altersvorsorge fördern, dann sollte auch eine Anhebung der Grenzen nach § 10a EStG vorgenommen werden.**

### 3. Zu den Vorschlägen des Bundesrats

#### 3.1. Änderungen bei der Bewertung von Sachbezügen (§ 8 Abs. 1 EStG)

Der Bundesrat schlägt vor, dass zukünftig zu den Einnahmen in Geld auch Vorteile gehören, die nicht in Geld bestehen, aber auf einen Geldbetrag lauten. Gleiches soll für zweckgebundene Geldzuwendungen gelten. Mit der beabsichtigten Änderung soll der Rechtsprechung des BFH begegnet werden, der Gutscheine, die auf einen Geldbetrag lauten, den Sachbezügen zugeordnet hatte.<sup>3</sup> Durch diese Zuordnung kann die monatliche Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG von 44€ in Anspruch genommen werden. Mit der beabsichtigten Änderung würde die Inanspruchnahme der Freigrenze nicht mehr möglich sein. **Die geplante Änderung würde für viele Arbeitnehmer zu einer steuerlichen Mehrbelastung führen.**

**Zwar ist das Anliegen des Bundesrates aus rechtsdogmatischer Sicht zu verstehen, gleichwohl liefe m.E. die Verschärfung, jedenfalls in der praktischen Anwendung, häufig ins Leere.** Nach der Änderung wären weiterhin Gutscheine begünstigt, die hinreichend konkret bestimmte Waren oder Dienstleistungen bezeichnen und die auf einen Höchstbetrag lauten. Der Gutschein für ein Buch wäre also begünstigt, der (Geld-) Gutschein, den man für den Erwerb eines Buches einsetzt, hingegen

<sup>3</sup> Vgl. BFH vom 09.02.2011, VI R 21/09. Sachbezüge sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also danach, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen bei einer größeren Buchhandelskette einlösbaren Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment, so wendet er seinem Arbeitnehmer eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu. [Anmerkung des Verfassers: nun § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG].

nicht. Auch würden wieder Fragen entstehen, wie eng die Ware oder Dienstleistung auf dem Gutschein umschrieben werden muss, damit der Gutschein und die daraus bezogene Ware oder Dienstleistung noch als Sachbezug anzuerkennen ist. **Insgesamt würde die Änderung also auch zu einer Komplexitätssteigerung der Norm führen. Der Vorschlag des Bundesrates sollte daher nicht umgesetzt werden.**

### 3.2. Änderung des Reverse-Charge-Verfahrens für Metalle (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG)

Der Gesetzgeber hatte mit dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 25.07.2014 mit Wirkung vom 01.10.2014 den Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets erweitert. Infolge praktischer Umsetzungsprobleme wurde eine Übergangsfrist bis zum Jahresende von der Verwaltung erlassen.

**In der Praxis hat sich gezeigt, dass das Reverse-Charge-Verfahren in vielen Fällen nicht handhabbar ist.** Hierbei sind zumeist Fälle angesprochen, in denen die Gefahr des Umsatzsteuerbetrugs eher als gering einzuschätzen ist. **Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag des Bundesrates zu begrüßen,** die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens bei Metallen erst für Lieferungen ab 5.000€ anzuordnen. **Hierbei ist auch zu erwägen, weitere Ausnahmen zuzulassen.** Der Bundesrat spricht z.B. Fälle der Lieferung bei Einzelhändlern an (z.B. Haushaltsaluminiumfolien).

Im Bereich der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens haben sich zudem weitere Fragestellungen aus der Praxis ergeben, die bisher nicht adressiert wurden. **So ist z.B. unklar, wie nachträgliche Rabatte an Abnehmer zu behandeln sind, die sich nach dem Gesamtumsatz richten.** Entfällt der Gesamtumsatz auf Lieferungen mit und ohne Reverse-Charge-Verfahren, dann stellt sich die Frage, wie eben diese nachträglichen Preisminderungen den einzelnen Umsätzen zuzuordnen sind. Vermutlich ist in solchen Fällen nur eine lineare Zuordnung möglich. Der Gesetzgeber und die Verwaltung sind daher angehalten, zu derartigen Problemen Stellung zu beziehen.

Zur Vermeidung zukünftiger Steuerausfälle sieht der Gesetzentwurf einen Schnellreaktionsmechanismus nach § 13b Abs. 10 UStG vor. Die Bundesregierung kann unter Mitwirkung des Bundesrates per Verordnung das Reverse-Charge-Verfahren auf weitere Umsätze ausdehnen, wenn der Verdacht auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall besteht. Die Ausweitung muss von der Europäischen Kommission gebilligt werden.

**Die generelle Intention der Änderung ist zu begrüßen.** Allerdings stellt sich die Frage, welcher Vorteil gegenüber einem regulären Gesetzgebungsverfahren besteht. Vermutlich dürfte auch die Genehmigung eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen. Weiterhin erscheint die Voraussetzung von Verdachtsfällen auf schwerer Steuerhinterziehung recht unbestimmt. **So ist unklar, anhand welcher Kriterien derartige Verdachtsfälle beurteilt werden.** Im Übrigen bleibt der gesamte Mechanismus nur ein „stumpfes Schwert“, wenn die Wirtschaft ohne Vorlaufzeit derartige Änderungen umsetzen muss. **Die Probleme bei den Metallen und bei der Aufteilung der Umsatzsteuer bei Büchern mit E-Zugang haben jedenfalls gezeigt, dass derartige Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer – bereits aus technischen Gründen - nicht ad hoc umgesetzt werden können.**

### 3.3. Ausweitung der Regelung für Streubesitzdividenden auf Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 4 KStG)

Der Gesetzgeber hatte mit dem Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/09 die Besteuerung von Streubesitzdividenden durch § 8b Abs. 4 KStG neu geregelt. Hintergrund dieser Regelung war die Umsetzung des EUGH-Urteils vom 20.10.2011 in der Rechtssache C-284/09. Der EuGH hatte bemängelt, dass beschränkt Steuerpflichtigen mit Anteilen im Streubesitz die Steuerfreistellung nach § 8b Abs. 1 KStG nicht offensteht. **Der Gesetzgeber hatte unterschiedliche Lösungsansätze, das Urteil des EuGH umzusetzen, so dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige gleichgestellt sind: die Privilegierung beschränkt Steuerpflichtiger oder die Diskriminierung unbeschränkt Steuerpflichtiger. Der Gesetzgeber hatte sich für die letzte Möglichkeit entschieden.** Durch den neu eingefügten § 8b Abs. 4 KStG entstehen fortan im Streubesitz Kaskadeneffekte, da nun auf jeder Stufe einer empfangenden Körperschaft Körperschaftsteuer anfällt, was zu einer Doppelbelastung führt. **Rechtssystematisch wäre es geboten, auf Ebene der Körperschaften die Körperschaftsteuer insgesamt nur einmal zu erheben.**

**Unter dem Datum der Besteuerung von Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG kommt es nun zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung, da entsprechende Veräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG unabhängig von der Beteiligungshöhe steuerfreigestellt werden.** Ökonomisch kann somit Arbitrage erzielt werden, da Dividendenausschüttungen, die der KSt unterliegen, in äquivalente Veräußerungsgewinne transformiert werden können. Der Bundesrat hat erklärt, dass diesbezüglich Anpassungsreaktionen zu beobachten sind. Demgegenüber hat die Bundesregierung erklärt, dass sie keine Kenntnis von derartigen Arbitragegeschäften hat.<sup>4</sup>

Vor dem genannten Hintergrund sollte der Gesetzgeber dem Prüfauftrag<sup>5</sup> nachkommen und evaluieren, inwieweit § 8b Abs. 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne auszuweiten ist. **Aus ökonomischer Sicht existieren jedenfalls gewichtige Gründe, § 8b Abs. 4 KStG zu erweitern. Hierbei darf allerdings auch nicht verkannt werden, dass § 8b KStG damals mit der Intention eingeführt wurde, ökonomische Anreize zu schaffen, die in Deutschland vorherrschende starke Verflechtung zwischen den Unternehmen zu lockern.** Auch existieren innerhalb von Konzernstrukturen häufig Notwendigkeiten zur Umstrukturierung, die zu adressieren sind. Weiterhin wäre vorstellbar, dass bei einer Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG auch Beteiligungen mit längerfristiger Haltedauer auszunehmen sind.

Überdies ist anzumerken, dass eine Verschärfung des § 8b Abs. 4 KStG sich auch auf die GewSt erstreckt. Im Falle der Streubesitzdividenden war dies mit Einführung des § 8b Abs. 4 KStG nicht gegeben, da über §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a, 7 GewSt bereits vor Einführung des § 8b Abs. 4 KStG eine gewerbsteuerliche Regelung für Streubesitzdividenden existierte. Diese liegt allerdings derzeit bei 15% und ist damit nicht auf die körperschaftsteuerliche Regelung abgestimmt. Auch ist darauf hinzuweisen, dass eine Änderung des § 8b Abs. 4 KStG im InvStG analog umzusetzen ist. **Es ist jedoch zu betonen, dass die hier angesprochene Frage unabhängig von einer Neuordnung der Investmentbesteuerung zu behandeln ist.** Die Neuordnung der Investmentbesteuerung dürfte eher

<sup>4</sup> Vgl. Plenarprotokoll 18/59, Seite 5479 (C). Antwort des Parl. Staatssekretärs Dr. Michael Meister auf die Frage des Abgeordneten Dr. Axel Troost (DIE LINKE, Drucksache 18/2831, Frage 26): „Die Veranlagungen für den Veranlagungszeitraum 2013 befinden sich derzeit im Anfangsstadium, sodass aufgrund der gegebenen zeitlichen Umstände noch keine Erkenntnisse hierzu vorliegen können.“

<sup>5</sup> Vgl. BT-Plenarprotokoll 17/225, Seite 28160 (D), BR-Plenarprotokoll 907, Seite 119 (D). Seite 179 von 215

ein „Großprojekt“ darstellen. **Vor diesem Hintergrund ist es geboten, die dargestellte Fragestellung zur Ausweitung des § 8b Abs. 4 KStG zeitnah aufzugreifen.**

### 3.4. Abwehrmaßnahmen zur Vermeidung von weißen Einkünften und double-dip Konstruktionen (§ 4 Abs. 5a EStG)

Der Bundesrat schlägt mit einem neuen § 4 Abs. 5a EStG Maßnahmen vor, die die Generierung von weißen Einkünften und die doppelte steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen vermeiden sollen. Derartige Friktionen entstehen häufig im internationalen Kontext bei hybriden Finanzierungsinstrumenten und der Besteuerung von transparenten Vehikeln. Der Vorschlag des Bundesrates basiert auf den Bericht zu dem Action Plan 2 der OECD (Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements). Der Bericht der OECD ist zu diesem Plan abgeschlossen. Gleichwohl fehlt es bislang an einer einvernehmlichen Aussage der G20-Mitgliedstaaten zu allen Berichten, da die Berichte zu anderen Action Plans noch nicht abgeschlossen sind. Die große Koalition hat im Koalitionsvertrag festgehalten, dass man die Initiative der OECD aktiv unterstützen wird. Hier wolle man allerdings die Ergebnisse der G20 Treffen abwarten. Sollte auf G20 Ebene keine einvernehmliche Lösung herbeigeführt werden, wolle man selber aktiv werden.<sup>6</sup>

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung greift einige Vorschläge der OECD auf. Dies gilt insbesondere für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs, wenn an anderer Stelle keine korrespondierende Besteuerung erfolgt.<sup>7</sup> Auch wird der Fall einer doppelten Berücksichtigung von Betriebsausgaben angesprochen. **Insgesamt ist die Initiative der OECD zu begrüßen, um ungerechtfertigte Steuervorteile zu vermeiden.** Die dargestellten Friktionen der Nichtbesteuerung oder doppelten Entlastung sind aus rechtsdogmatischer und ökonomischer Sicht zu beheben. **Vor diesem Hintergrund bedarf es nationaler Regelungen, die derartige Konstrukte verhindern.** Auch die OECD erläutert in ihrem Bericht, dass die dargestellten Probleme vorrangig durch nationale Regelungen zu beheben sind.

Gleichwohl ist auf dem Umstand hinzuweisen, dass die OECD keine Entscheidung getroffen hat, dass die Hybrid mismatch rules einzig in dem Land, in welchem der Steuerabzug begehrt wird, umgesetzt werden. Vielmehr kann auch eine Versagung der Steuerfreistellung bei dem Empfänger der originären Zinsaufwendungen angewandt werden, wobei Regelungen hierzu allerdings erst nachrangig greifen sollen. **Auch hebt die OECD hervor, dass effektive Hybrid mismatch rules dann ein effektives Instrument darstellen, wenn sie von allen Ländern umgesetzt werden und nicht nur ein einseitiges Instrument bleiben.** Hierbei gilt es auch eine Abstimmung zwischen den Ländern herzustellen, so dass mögliche Doppelbesteuerungen verhindert werden. Weiterhin hat die OECD Konkretisierungen vorgeschlagen, die letztendlich die Zahlungsinkongruenzen beschreiben und definieren. So werden bestimmte Inkongruenzen, die sich aus einem zeitlichen Auseinanderfallen der Zahlungen ergeben, nicht von der Definition der Hybrid mismatch rules erfasst. Auch existieren z.B. Beschränkungen bei nahestehenden Personen. Die OECD listet insgesamt einen umfangreichen

---

<sup>6</sup> Vgl. Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, Seite 91.

<sup>7</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements ACTION 2: 2014 Deliverable, Seite. 16.

Katalog an Maßnahmen, Definitionen und Ausnahmeregelungen auf.<sup>8</sup> **Der Vorschlag des Bundesrates greift nur vereinzelt auf bestimmte Kernelemente der OECD-Vorschläge zurück.** Gerade im Bereich der Definitionen zu den Hybrid mismatches und möglichen Ausnahmen finden sich nur wenig Ausführungen.

**Insgesamt kann der Vorschlag des Bundesrates daher nur als erste Diskussionsgrundlage verstanden werden. Der Vorschlag bedarf daher weiterer Abstimmungen. Gleichwohl sollte die Bundesregierung diesbezüglich zeitnah die Vorstellungen weiter konkretisieren, damit eine gesetzliche Regelung in 2015 umgesetzt werden kann.**

### 3.5. Änderungen im Bereich des UmwStG (u.a. § 20 UmwStG)

Der Bundesrat schlägt Änderungen der §§ 20, 21 UmwStG vor, die u.a. darauf abzielen, die Tatbestände, bei denen eine steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft möglich ist, einzuschränken. Auslöser dieser Überlegungen waren vermutlich steuerliche Gestaltungen in der Vergangenheit, in denen steuerneutrale Einbringungen vorgenommen wurden und neben der Gewährung von neuen Anteilen andere Wirtschaftsgüter (Barzahlung) gewährt wurden. Das UmwStG lässt derartige Gestaltungen derzeit zu. So nimmt § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG keine Einschränkung vor, welches Verhältnis zwischen Gesellschaftsanteilen und anderen Wirtschaftsgütern bestehen muss.

Die Regelungen des UmwStG sehen u.a. vor, dass Steuerpflichtige ein Wahlrecht haben, Umstrukturierungen steuerneutral durchzuführen. Durch die Abkehr von der Besteuerung der stillen Reserven in Fällen der Umstrukturierung sollen ökonomisch sinnvolle Änderungen der Unternehmensstruktur steuerlich nicht behindert werden.<sup>9</sup> Der Verzicht auf die Besteuerung der stillen Reserven wird u.a. dann zugelassen, wenn die Bundesrepublik weiterhin das Besteuerungsrecht behält. **Der Gesetzgeber hatte sich bisher bewusst dafür entschieden, dass keine expliziten Vorgaben über das Verhältnis zwischen der Gewährung von neuen Anteilen und der Gewährung anderer Wirtschaftsgüter im UmwStG vorzufinden sind.**<sup>10</sup> Der Bundesrat hatte überdies in der Vergangenheit bereits schon einmal den Vorschlag unterbereitet, die angesprochenen Normen zu verändern.<sup>11</sup> Die bestehende Rechtslage kann jedenfalls mit Bezug auf die Wahrung der Besteuerung von stillen Reserven nicht als systemwidrig oder missbräuchlich angesehen werden.<sup>12</sup>

Gleichwohl lässt es die bestehende Regelung zu, dass im Zuge der Einbringung die bestehenden Anteile an der Altgesellschaft zugunsten sonstiger Wirtschaftsgüter (auch Geldzahlungen) transformiert werden können. **Insofern kann anstatt der Gewährung neuer Anteile ein Großteil des eingebrachten Vermögens auch in Geld „entlohnt“ werden.** Werden durch die Geldzahlungen bereits in Teilen stille Reserven „aufgelöst“, kommt es bereits nach geltender Rechtslage zu einem steuerlichen Veräußerungsgewinn infolge § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG.

---

<sup>8</sup> Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, Project Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements ACTION 2: 2014 Deliverable, Seite. 37-41.

<sup>9</sup> Vgl. Menner in: Haritz/Menner, UmwStG 3. Auflage 2009, § 20 UmwStG, Rz. 1.

<sup>10</sup> Vgl. Herlinghaus in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 181-183.

<sup>11</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/10604, Seite 32.

<sup>12</sup> So spricht der Bundesrat auf BT-Drucks. 17/10604, Seite 32, dann auch zurückhaltender als in der aktuellen Stellungnahme von Gestaltungen, „um gesetzesteologisch problematische steuerliche Vorteile zu erlangen“.

Die vorgeschlagene Neuregelung des Bundesrates verhindert letztendlich die Möglichkeit, dass im Falle der Einbringung Teile der bisherigen (Alt-) Anteile „implizit“ veräußert werden, ohne dass es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven kommt. **Ist Intention des § 20 UmwStG, dass auch nach Einbringung der (Alt-) Anteile in die neue Gesellschaft der Anteilseigner weiterhin (größtenteils) in Höhe des Buchwertes der eingebrachten Anteile an der neuen Gesellschaft beteiligt ist (dies entspricht ökonomisch dem Grundgedanken, dass durch die Einbringung die bisherige Beteiligung an der Unternehmung in wesentlichem Ausmaß nicht beendet werden kann), so ist die geplante Änderung zu befürworten. Erfolgt in großen Teilen eine „Entlohnung“ mit Geld für die Altanteile, dann erscheint es jedenfalls fraglich, ob der in Frage stehende Vorgang wirtschaftlich nicht eher als Veräußerung zu werten ist.** Letztendlich ist aufgeworfene Frage und die Frage, welche Grenze in Bezug auf die Höhe der zulässigen Barzahlung noch gestattet wird (nach dem Vorschlag des Bundesrates bis 10%), **allerdings politisch zu beantworten. M.E. existieren allerdings gewichtige Gründe, dass Intention des § 20 UmwStG nicht ist, dass zum Großteil die bestehenden Anteile liquidiert werden können, ohne dass die stillen Reserven aufgedeckt werden.**

Somit wird jedenfalls durch die geplante Änderung erreicht, dass mittels u.a. der Einbringung der Anteilseigner nicht in großen Teile seine (Alt-) Anteile liquidieren kann. Vielmehr führt ein Vermögenstransfer nunmehr stets zu einer Aufdeckung stiller Reserven. Gleichwohl ist aber auch anzumerken, dass unter der geltenden Rechtslage der Anteilseigner durch den Erhalt von Barmitteln anstatt neuer Anteile die Aufdeckung der stillen Reserven nicht endgültig verhindern kann. Vielmehr werden diese nur in die Zukunft verlagert, wobei hier natürlich nicht ausgeschlossen werden kann, dass infolge von Preisänderungen usw. diese stillen Reserven wirklich dann noch besteuert werden.

## 4. Fehlende Aspekte im Gesetzentwurf

### 4.1. Anpassung des Kinderfreibetrags für das sächliche Existenzminimum

Die Bundesregierung hatte bereits im 9. Existenzminimumbericht vom 07.11.2012 mitgeteilt, dass der Kinderfreibetrag zur Freistellung des sächlichen Existenzminimums der Kinder bei den Eltern im Jahr 2014 nicht mehr ausreichen wird.<sup>13</sup> Diese Ansicht wurde in der aktuellen Legislaturperiode mehrfach von der Bundesregierung bestätigt.<sup>14</sup> **Mittlerweile neigt sich das Jahr 2014 dem Ende und die Bundesregierung hat noch immer keinen Vorschlag unterbreitet, wie dieser Zustand zu beheben ist. Dieses Verhalten ist scharf zu kritisieren.** Es ist zu vermuten, dass mit Beginn des Jahres 2015 Steuerpflichtige den verfassungswidrigen Zustand im gerichtlichen Verfahren monieren werden. **Auch ist darauf hinzuweisen, dass eine rückwirkende Korrektur in 2015 zu zusätzlichen bürokratischen Aufwendungen führt.** Die Steuerpflichtigen, die sich nicht veranlassen lassen, sind dann gezwungen, für 2014 eine Antragsveranlagung abzugeben, um in den Genuss eines erhöhten Kinderfreibetrags zu kommen. Nach § 51a EStG betrifft dies nicht nur Steuerpflichtige, bei denen nach § 31 EStG die Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer anstelle des Kindergeldes gewährt werden. **Es ist daher dringend angeraten, in dem laufenden Gesetzgebungsverfahren die Frage der Anpassung des Kinderfreibetrags und damit auch des Kindergeldes zu klären.**

---

<sup>13</sup> Vgl. BT-Drucks. 17/11425, Seite 7. Für 2014 müsste der Freibetrag für beide Elternteile zusammen um insgesamt 72€ steigen.

<sup>14</sup> Vgl. z.B. BT-Drucks. 18/236.

**Auch ist darauf hinzuweisen, dass vermutlich für das Jahr 2015 Anpassungsbedarf beim Grundfreibetrag besteht. Leider wurde der 10. Existenzminimumbericht noch immer nicht vorgelegt.** Sollte sich eine Anpassung des Grundfreibetrags für 2015 ergeben, so kann auch diese Anpassung nur wieder unecht rückwirkend vorgenommen werden. Auch dies bewirkt zusätzlichen Bürokratieaufwand, insbesondere für die Wirtschaft bei der Korrektur der Lohnsteuer.

#### **4.2. Konkretisierung der Regelungen für Kapitalüberlassungen durch oder an nahestehende Personen (§ 32d Abs. 2 EStG)**

Der BFH hatte mit mehreren Urteilen den Begriff der Angehörigen (Definition der nahestehenden Person) in § 32d Abs. 2 EStG ausgelegt.<sup>15</sup> Die Auslegung des BFH steht im Widerspruch zur Auslegung durch die Finanzverwaltung.<sup>16</sup> In den genannten Fällen geht es um die Frage, welcher Steuertarif (Abgeltungsteuer, regulärer Steuertarif nach § 32a EStG) anzuwenden ist, wenn zwischen nahen Angehörigen (i.S.d. § 15 AO) Kapitalüberlassungen vorgenommen werden oder Kredite an Kapitalgesellschaften gegeben werden, bei denen nahe Angehörige Gesellschafter sind. Die dargestellte Fragestellung dürfte hohe praktische Relevanz besitzen. **Es ist daher geboten, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der geschilderten Problematik Klarheit schafft.**

Berlin, den 23.11.2014

Prof. Dr. Frank Hechtner

---

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteile vom 29.4.2014, VIII R 9/13, VIII R 44/13, VIII R 35/13.

<sup>16</sup> Vgl. BMF vom 09.10.2012, IV C 1 - S 2252/10/10013, Rz. 136.

Frau  
 Ingrid Arndt-Brauer, MdB  
 Vorsitzende des Finanzausschusses  
 des Deutschen Bundestags  
 Platz der Republik 1  
 11011 Berlin  
 Ausschließlich per E-Mail an:  
 finanzausschuss@bundestag.de

Düsseldorf, 17. November 2014

613/515

**Öffentliche Anhörung  
 zum Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den  
 Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften  
 (ZollkodexAnpG) (BT-Drs. 18/3017; 18/3158)**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

gerne nehmen wir die Gelegenheit wahr, zu dem Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) im Rahmen der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages am 24.11.2014 Stellung zu nehmen. Der Regierungsentwurf (BT-Drs. 18/3017) sowie die dazugehörige Stellungnahme des Bundesrates und die Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/3158) enthalten zahlreiche Änderungen, die zum Teil erheblichen rechtlichen Bedenken begegnen und in der Praxis zu großen Schwierigkeiten führen können, wie wir nachfolgend erläutern möchten. Wir regen an, die entsprechenden Änderungen nochmal zu überdenken bzw. zu überarbeiten.

Da es sich bei dem Gesetzentwurf überdies zugleich um das von der Bundesregierung geplante und für das zweite Halbjahr 2014 angekündigte weitere Gesetzgebungsverfahren handelt, in dem eine Vielzahl steuerlicher Vorschriften geändert werden sollen (BT-Drs. 18/776, S. 73, BR-Drs. 291/1/12, S. 1), möchten wir auf aus Sicht des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer weiteren dringenden gesetzgeberischen Handlungsbedarf hinweisen und entsprechende Änderungsvorschläge unterbreiten:

Institut der Wirtschaftsprüfer  
 in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
 Tersteegenstraße 14  
 40474 Düsseldorf  
 Postfach 32 05 80  
 40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
 +49 (0)211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
 +49 (0)211 / 454 10 97

INTERNET:  
 www.idw.de

E-MAIL:  
 info@idw.de

BANKVERBINDUNG:  
 Deutsche Bank AG Düsseldorf  
 Bankleitzahl: 300 700 10  
 Kontonummer: 7480 213  
 IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
 BIC: DEUTDEDDXXX  
 USt-ID Nummer: DE 119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDE R VORSTAND:  
 Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
 WP StB, Sprecher des Vorstands;  
 Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB CPA;  
 Manfred Hamann, RA



**Seite 2/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

1. Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG sowie
2. Beibehaltung der Bewertung des Vorratsvermögens nach der Lifo-Methode in der Steuerbilanz ohne GoB-Konformitätserfordernis.

Im Einzelnen nehmen wir wie folgt Stellung:

**Zu Artikel 4 Nr. 2a: Maßnahmen zur Neutralisierung der Effekte hybrider Steuergestaltungen, § 4 Abs. 5a – neu – EStG-E, § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E**

Petitum:

§ 4 Abs. 5a EStG-E sollte zum jetzigen Zeitpunkt nicht eingeführt werden. Die geplante Regelung, die nach der Gesetzesbegründung auf Empfehlungen der OECD beruhen soll, sollte mindestens zurückgestellt werden, bis die OECD den angekündigten Kommentar zu Detailfragen ihrer Empfehlungen veröffentlicht hat.

Sofern nicht abgewartet wird, könnte die Einführung der Vorschrift in der geplanten Form dem Wirtschaftsstandort Deutschland erheblich schaden.

Daher sollte sie zumindest auf die Inhalte beschränkt werden, die die G20-Finanzminister auf Empfehlung der OECD gebilligt haben.

Unabhängig davon sollte § 4 Abs. 5a EStG-E erst für Wirtschaftsjahre in Kraft treten, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes beginnen. Die Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E sollte daher wie folgt geändert werden:

*„(6)<sup>10</sup> § 4 Absatz 5a ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung] ~~enden~~ beginnen.“*

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Überschießender Anwendungsbereich*

Die Regelung führt zu einer Doppelbesteuerung und wirft eine Reihe von Auslegungsfragen aufgrund einer Vielzahl unbestimmter Tatbestandsmerkmale auf. Zudem ist der Regelungsentwurf gemessen an den unter den G20-Finanzministern abgestimmten Empfehlungen der OECD überschießend. In der Begründung zu den Empfehlungen der Ausschüsse des Bundesrates wird darauf verwiesen, mit § 4 Abs. 5a Satz 1 und 2 EStG-E diese international anerkannten Empfehlungen bezüglich hybrider Finanzinstrumente umsetzen zu wollen (BR-Drs. 432/1/14, S. 13), was mit dem vorliegenden Entwurf jedoch nicht erfolgt.

**Seite 3/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

– *Zu § 4 Abs. 5a Satz 1 – neu – EStG-E*

Nach § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E sollen Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben abziehbar sein, soweit sie beim unmittelbaren oder mittelbaren Empfänger nicht als Einnahmen in der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden oder einer Steuerbefreiung unterliegen, weil das zugrunde liegende Rechtsverhältnis bei der Besteuerung des Leistenden und des Empfängers nicht einheitlich als Fremdkapitalüberlassung behandelt wird. Diese Regelung soll sog. weiße Einkünfte verhindern, indem das Korrespondenzprinzip eingeführt wird. Sie enthält zahlreiche Unklarheiten:

Der Begriff des „mittelbaren Empfängers“ ist unbestimmt. In den Empfehlungen der OECD findet sich zu diesem Konzept keine Entsprechung.

Auch der Begriff der „Berücksichtigung in der Steuerbemessungsgrundlage“ ist unklar. Fraglich ist etwa, ob auch der Höchstbetrag für die Ermittlung der anrechenbaren Steuern als „Steuerbemessungsgrundlage“ gilt. Dies dürfte nach unserem Verständnis nicht der Fall sein.

Zu den „Steuerbefreiungen“ wird in der Begründung zur Entwurfsfassung ausgeführt, dass nur ausländische *sachliche* Steuerbefreiungen zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen sollen (vgl. BR-Drs. 432/1/14, S. 14). Der Wortlaut der Vorschrift unterscheidet jedoch nicht nach sachlichen und persönlichen Steuerbefreiungen, sodass letztere ebenfalls erfasst sein könnten.

Zudem weicht § 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E zum Teil von den Vorgaben der OECD ab:

Die OECD empfiehlt, den Betriebsausgabenabzug für Zahlungen zu versagen, die im Rahmen von hybriden Finanzinstrumenten geleistet werden. Dabei ist unter dem Begriff des Finanzinstruments jede Gestaltung zu verstehen „[...], die nach den Regeln für die Besteuerung von Fremdkapital, Eigenkapital oder Derivaten gemäß den Rechtsvorschriften der Staaten des Zahlungsempfängers und des Zahlungsleisters besteuert werden [...]“ (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 34). Die vorliegende Entwurfsfassung erfasst jedes Rechtsverhältnis und ist nicht auf Finanzinstrumente im vorbezeichneten Sinne beschränkt.

Die OECD-Empfehlung begrenzt den Geltungsbereich auch in persönlicher Hinsicht: „Die Regel gilt nur für Transaktionen mit Finanzinstrumenten, die mit einer nahe stehenden Person eingegangen werden, oder wenn die Zahlung im Rahmen einer strukturierten Gestaltung getätigt wird und der Steuerpflichtige an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt ist“ (OECD, OECD/G20 Projekt Ge-

**Seite 4/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

winnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 35). Nach Auffassung der OECD sollte der Betriebsausgabenabzug erhalten bleiben, wenn:

- der Betriebsausgabenabzug auf einer steuerpolitischen Maßnahme beruht,
- Rahmenbedingungen im Staat des Zahlenden vorliegen, die innerhalb eines vertretbaren Zeitrahmens zur Zahlung oder Ausschüttung der Anlageerträge an die Inhaber des Finanzinstruments führen oder
- die Zahlung nicht im Rahmen einer strukturierten Gestaltung erfolgt

(vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 1, S. 36 f.).

§ 4 Abs. 5a Satz 1 EStG-E enthält entgegen der ausdrücklichen OECD Empfehlung keine Einschränkung für zeitliche Differenzen bei der steuerlichen Berücksichtigung, sodass es bereits bei Erfassung in unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen nach dem Wortlaut zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs käme. Dies führt zu Doppelbesteuerungen.

Die OECD empfiehlt, den Anwendungsbereich der Maßnahme auf nahe stehende Personen und strukturierte Gestaltungen, an denen der Steuerpflichtige beteiligt ist, zu beschränken. Dabei definiert die OECD den Begriff der strukturierten Gestaltung als *„eine Gestaltung, bei der der Wert der Besteuerungsinkongruenz in die Bedingungen der Gestaltung eingerechnet wurde oder die Gegebenheiten und Umstände (einschließlich der Bedingungen) der Gestaltung darauf schließen lassen, dass diese mit der Absicht entwickelt wurde, eine Besteuerungsinkongruenz herbeizuführen“* (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 10, S. 65). Die vorliegende Fassung folgt diesen Empfehlungen nicht und gilt in persönlicher Hinsicht unbeschränkt. Handelt es sich bei dem Empfänger um einen fremden Dritten, haben Steuerpflichtige in der Regel keine Möglichkeit zu prüfen, ob eine Versteuerung beim Empfänger stattfindet bzw. stattgefunden hat. Die geplante Regelung ist insofern durch den Steuerpflichtigen nicht umsetzbar.

– Zu § 4 Abs. 5a Satz 2 – neu – EStG-E

Nach § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E sollen die einer Betriebsausgabe zugrunde liegenden Aufwendungen nur abziehbar sein, soweit die nämlichen Aufwendungen nicht in einem anderen Staat die Steuerbemessungsgrundlage mindern.

**Seite 5/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Auch diese Regelung, die einem doppelten Betriebsausgabenabzug, sog. „double dip“-Gestaltungen, begegnen soll, geht über das von der OECD empfohlene Maß hinaus. Nach der Begründung zielt die Entwurfsfassung auf inländische Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern. Die OECD schlägt für diese Fallkonstellationen vor, vorrangig den Betriebsausgabenabzug im Staat der Muttergesellschaft zu versagen. Wenn der Staat der Muttergesellschaft dies nicht umsetzt, empfiehlt die OECD als Abwehrmaßnahme des Staats der Tochterpersonengesellschaft die Versagung des Betriebsausgabenabzugs beschränkt auf folgende Fälle:

1. die an der hybriden Gestaltung beteiligten Personen gehören zu demselben Konzern oder
2. es kommt im Rahmen einer strukturierten Gestaltung zu einer Besteuerungsinkongruenz und der Steuerpflichtige ist an dieser strukturierten Gestaltung beteiligt

(vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 53).

Dem Wortlaut nach differenziert § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E nicht danach, ob Deutschland im konkreten Fall Staat der Muttergesellschaft oder der Tochtergesellschaft ist. Für letzteren Fall enthält die Entwurfsfassung keine Einschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs und geht damit über die Empfehlungen der OECD hinaus, was zu einer Doppelbesteuerung führt.

Wie in Satz 1 ist auch in Satz 2 der Begriff der „Steuerbemessungsgrundlage“ unklar. Bei ausländischen Anrechnungsstaaten kann u.E. der Höchstbetrag für die Ermittlung der anrechenbaren Steuern nicht als „Steuerbemessungsgrundlage“ gelten.

Die Empfehlungen der OECD legen dar, dass ein doppelter Betriebsausgabenabzug in den Fällen gerechtfertigt sein kann, in denen es (auch) zu einer doppelten Erfassung von Einnahmen kommt. Daher spricht die OECD die Empfehlung aus, bei einer doppelten Berücksichtigung von Einnahmen auch den doppelten Betriebsausgabenabzug zuzulassen (vgl. OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 52). Die Entwurfsfassung des § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E setzt dies nicht um. Dies führt zu einer Doppelbesteuerung.

Des Weiteren empfiehlt die OECD zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung Regelungen zur Behandlung sog. überschießender Betriebsausgaben vorzuse-

**Seite 6/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

hen. Danach sollen „[...] Zahlungen, die die doppelt berücksichtigte Einnahmen übersteigen (überschießende Betriebsausgaben), [...] von den doppelt berücksichtigten Einnahmen eines anderen Zeitraums in Abzug gebracht werden [können ...]. Um nicht ausgeglichene Verluste zu vermeiden, kann der Abzug überschüssiger Betriebsausgaben zugelassen werden, soweit es dem Steuerpflichtigen möglich ist, in einer für die Steuerverwaltung zufriedenstellenden Weise nachzuweisen, dass die fraglichen Ausgaben nicht in dem anderen Staat mit den Einnahmen einer den Rechtsvorschriften des anderen Staat unterliegenden Person verrechnet werden können“ (OECD, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen, Aktionspunkt 2: Arbeitsergebnis 2014, Empfehlung 6, S. 51-53). Diese Empfehlungen sind bisher nicht in § 4 Abs. 5a Satz 2 EStG-E umgesetzt.

– Zur Anwendungsregelung, § 52 Abs. 6 Satz 10 – neu – EStG-E

§ 4 Abs. 5a EStG-E soll nach § 52 Abs. 6 Satz 10 EStG-E erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag der Gesetzesverkündung *enden*.

Aufgrund der Breitenwirkung ist es Steuerpflichtigen nicht zuzumuten, die Behandlung sämtlicher Aufwendungen, die in laufenden Wirtschaftsjahren, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes enden, bereits buchmäßig erfasst wurden, auf ihre steuerliche Behandlung im Ausland hin rückwirkend zu überprüfen. Sofern § 4 Abs. 5a EStG-E überhaupt eingeführt werden soll, sollte die Vorschrift erst auf Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes *beginnen*.

### **Zu Artikel 6 nach Nr. 2: Veräußerungsgewinne aus sog. Streubesitzbeteiligungen, § 8b Abs. 4 KStG**

#### Petitum:

Die bereits missglückte Regelung des § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden aus Streubesitzanteilen sollte nicht auch noch auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen ausgeweitet werden. Vordringlich sind die Probleme der bereits bestehenden Regelung zu beseitigen.

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Bereits die durch Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils vom 20. Oktober 2011 in der Rechtssache C-284/029 vom 21.03.2013 (BGBl. I S. 561) eingeführte Regelung des § 8b Abs. 4 KStG, wonach Dividendeneinkünfte aus einer Beteiligung von weniger als 10 % (sog. Streubesitzanteile) nicht dem Körperschaft-

**Seite 7/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

steuerlichen Schachtelprivileg nach § 8b Abs. 1, 5 KStG unterliegen, führt zu zahlreichen praktischen Anwendungsproblemen. Die Regelung macht Deutschland zudem als Holdingstandort unattraktiver, da bei inländischen Kapitalgesellschaften die Streubesitzdividenden nicht nur mit Gewerbesteuer, sondern nun auch mit Körperschaftsteuer belastet werden.

Wir möchten daran erinnern, dass § 8b Abs. 4 KStG für Dividenden aus Streubesitzanteilen nur eingeführt wurde, um die vom EuGH beanstandete Ungleichbehandlung von inländischen und ausländischen Anteilseignern zu beseitigen. Vor der Einführung des § 8b Abs. 4 KStG war Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden einzubehalten, die bei inländischen Anteilseignern nach § 8b Abs. 1 KStG erstattet, bei ausländischen Anteilseignern hingegen definitiv wurde.

Es könnte zudem zu wirtschaftspolitisch ungewollten Konsequenzen führen, wenn § 8b Abs. 4 KStG auch auf Veräußerungsgewinne aus Streubesitzanteilen ausgeweitet wird, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass bei Einführung einer solchen Regelung Streubesitzanteile kurzfristig ins Ausland transferiert werden.

Vor einer Erweiterung der Regelung auf Veräußerungsfälle von Streubesitzbeteiligungen sollte die Prüfbitt des Bundesrates zum Anlass genommen werden, zunächst die praktischen Fragen und Verwerfungen des § 8b Abs. 4 KStG zu beheben.

Folgende Probleme sollten u.E. vordringlich gelöst werden:

– *Grundsätzlich systemwidrige Regelung*

Nach herrschender Meinung ist die Besteuerung der Streubesitzdividenden systemwidrig, weil die damit verbundenen Kaskadeneffekte zu einer Überbesteuerung führen. Seit Abschaffung des Körperschaftsteueranrechnungsverfahrens werden Gewinnausschüttungen nach § 8b KStG steuerfrei gestellt, um eine ungerechtfertigte Mehrfachbelastung des von einer Körperschaft erwirtschafteten und anschließend an eine andere Körperschaft ausgeschütteten Gewinns zu vermeiden. Ohne bzw. durch eine Einschränkung dieser Steuerfreistellung kommt es zu einer definitiv wirkenden Körperschaftsteuerbelastung auf jeder Ausschüttungsebene. Für diese Mehrfachbelastung von Gewinnausschüttungen sind keine sachgerechten Gründe ersichtlich. Der Systembruch kann nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass Steuerausfälle vermieden werden sollen, die einträten, wenn der alternative Weg – ins Ausland gezahlte Streubesitzdividenden wie im Inland ebenfalls steuerfrei zu stellen – gewählt worden wäre.

Seite 8/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

– *Verfassungsrechtliche Zweifel*

Zweifelhaft erscheint auch die Verfassungsmäßigkeit des § 8b Abs. 4 KStG:

Zum einen ist es vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips nach Art. 3 Abs. 1 GG nicht hinnehmbar, dass im Gewinnfall die Dividenden aus Streubesitzanteilen voll besteuert werden, im Verlustfall Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 ff. KStG jedoch vom Abzug ausgeschlossen sind. Durch § 8b Abs. 4 KStG wurde die Anwendung des § 8b Abs. 3 KStG nicht ausgeschlossen, sodass Teilwertabschreibungen auf eine Streubesitzbeteiligung weiterhin nicht berücksichtigt werden.

Zum anderen hat der Gesetzgeber das Folgerichtigkeitsgebot einzuhalten, wonach er eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig umzusetzen hat. Die Steuerpflicht für Streubesitzdividenden widerspricht jedoch dem bestehenden Freistellungssystem, ohne dass dafür ein Rechtfertigungsgrund ersichtlich wäre.

– *Rückbeziehung eines Beteiligungserwerbs von mindestens 10 % auf den Beginn des Kalenderjahres (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG)*

Nach § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG gilt der unterjährige „*Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent als zu Beginn des Wirtschaftsjahres erfolgt*“.

Die unterjährige Erhöhung der Beteiligungsquote ist u.E. nicht klar geregelt. Bei strenger Auslegung des Wortlauts gilt die zeitliche Fiktion auf den Beginn des Kalenderjahrs nur, wenn der unterjährige Erwerb selbst die 10%-Quote erfüllt. Diese Auslegung wäre jedoch nicht sachgerecht, weil sie mit dem Sinn und Zweck der Regelung nicht zu vereinbaren wäre.

Es kann nicht darauf ankommen, ob der unterjährige Beteiligungserwerb selbst die 10%-Grenze nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG erreicht oder die 10%-Grenze nur erreicht wird, wenn die zu Beginn des Kalenderjahrs oder später bereits bestehende Beteiligung durch einen oder mehrere weitere Erwerbe, die jeweils selbst nicht die 10%-Grenze erreichen, zusammengerechnet werden. Im Ergebnis ist entscheidend, dass die Kapitalgesellschaft zu irgendeinem Zeitpunkt im Jahr der Vereinnahmung der Dividende mit mindestens 10 % am Grund- oder Stammkapital der Tochterkapitalgesellschaft beteiligt ist.

Wird die 10%-Grenze zu irgendeinem Zeitpunkt im Jahr erreicht, sollte die zeitliche Fiktion auf den Jahresbeginn unabhängig von der konkreten Entwicklung der Beteiligungshöhe bis zum Jahresende gelten.

Seite 9/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

- *Zusammenspiel von Körperschaftsteuerlichem und gewerbsteuerlichem Schachtelprivileg*

Die 10%-Grenze für Streubesitzbeteiligungen gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG bezieht sich nur auf die *Körperschaftsteuerliche* Behandlung von Dividenden. Das *gewerbsteuerliche* Schachtelprivileg, wonach Dividendeneinnahmen nur dann gewerbsteuerbefreit sind, wenn die Beteiligung mindestens 15 % beträgt (§ 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG), bleibt davon unberührt. Dieser fehlende Gleichlauf zwischen Körperschaft- und Gewerbesteuer ist kompliziert und könnte leicht behoben werden.

### **Zu Artikel 6 Nr. 2a: Ausweitung der Konzernklausel nach § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E**

#### Petition:

Wir begrüßen ausdrücklich die Ausweitung des Anwendungsbereichs der Konzernklausel, schlagen jedoch noch folgende Präzisierungen vor:

Zum einen sollten nicht nur Veräußerungen, sondern sämtliche Übertragungsvorgänge, die einen schädlichen Beteiligungserwerb auslösen können, von der Konzernklausel erfasst werden.

Zum anderen sollte die Konzernklausel neben Personenhandelsgesellschaften auch auf andere gewerbliche Personengesellschaften (z.B. GbR, Personengesellschaft ausländischen Rechts) erstreckt werden. § 8c Abs. 1 Satz 5 KStG-E sollte daher wie folgt gefasst werden:

„(1) <sup>5</sup>Ein schädlicher Beteiligungserwerb liegt nicht vor, wenn

1. an dem übertragenden Rechtsträger der Erwerber oder
2. an dem übernehmenden Rechtsträger der ~~Veräußerer~~ übertragende Rechtsträger oder
3. an dem übertragenden und an dem übernehmenden Rechtsträger dieselbe natürliche oder juristische Person oder dieselbe ~~Personenhandelsgesellschaft~~ Personengesellschaft im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 15 Absatz 3 EStG zu jeweils 100 Prozent mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.“



**Seite 10/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Zu § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 KStG-E*

Nach § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 KStG-E soll kein schädlicher Beteiligungserwerb vorliegen, wenn an dem übernehmenden Rechtsträger der Veräußerer zu 100 % mittelbar oder unmittelbar beteiligt ist.

Bei strenger Auslegung des Wortlauts fielen damit andere relevante Übertragungsvorgänge, die keine Veräußerung sind (z.B. Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils, Erwerb eigener Anteile, Kapitalherabsetzung), aber grundsätzlich von § 8c KStG erfasst werden (vgl. BMF-Schreiben vom 04.07.2008, BStBl. I 2008 S. 736, Tz. 7), aus dem speziellen Anwendungsbereich der Konzernklausel heraus. Hierfür ist kein sachgerechter Grund ersichtlich. Daher sollte zur Klarstellung der Begriff „Veräußerer“ durch „übertragender Rechtsträger“ ersetzt werden, um unnötige Einschränkungen des Anwendungsbereichs der neuen Konzernklausel zu vermeiden.

– *Zu § 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG-E*

§ 8c Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 KStG-E erweitert die möglichen Konzernspitzen um Einzelunternehmen und Personenhandelsgesellschaften. Personenhandelsgesellschaften sind die OHG (§§ 105 ff. HGB), die KG (§§ 161 ff. HGB) und die stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB). Somit wären andere Personengesellschaftsformen, insbesondere die GbR sowie ausländische Personengesellschaften, von der Anwendung ausgenommen, wofür es keine erkennbaren Rechtfertigungsgründe gibt. Da der Gesetzentwurf ausdrücklich auf Personenhandelsgesellschaften abstellt, liegt die Vermutung nahe, dass es auf die Gewerblichkeit der Personengesellschaft ankommen soll. Dieses Ziel könnte jedoch auch erreicht werden, indem auf gewerbliche Personengesellschaften i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (originäre gewerbliche Tätigkeit) sowie i.S.v. § 15 Abs. 3 EStG (teilweise gewerbliche Tätigkeit bzw. gewerbliche Prägung) verwiesen wird. Damit wären z.B. auch eine gewerblich tätige GbR oder eine gewerblich tätige Personengesellschaft ausländischen Rechts an der Konzernspitze von der Konzernklausel erfasst.

Seite 11/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

**Zu Artikel 11c: Rückwirkende Anwendung des § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E, § 23 Abs. 13 GrEStG-E**

Petitum:

§ 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E sollte nicht rückwirkend sondern nur mit Wirkung für zukünftige Sachverhalte in Kraft treten. Daher ist § 23 Abs. 13 GrEStG-E wie folgt zu fassen:

*„(13) § 1 Absatz 2a in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [einsetzen: Artikelnummer, Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]) ist auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem ~~31. Dezember 2004~~ [einsetzen: Datum des Tages der Verkündung] verwirklicht werden.“*

Problem:

§ 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E soll gemäß § 23 Abs. 13 GrEStG-E rückwirkend ab Inkrafttreten der geltenden Fassung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch das StEntlG 1999/2000/2002 vom 24.03.1999 (BGBl I 1999, 402), d.h. für alle Erwerbsvorgänge, die nach dem 31.12.2001 verwirklicht werden, gelten.

Eine solche rückwirkende Anwendung der Neuregelung ist u.E. verfassungswidrig, weil sie gegen das Rückwirkungsverbot und damit gegen das Rechtsstaatsprinzip verstößt.

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

– *Echte Rückwirkung*

Die Anwendungsregelung des § 23 Abs. 13 GrEStG-E entfaltet eine echte Rückwirkung, da Sachverhalte erfasst werden, die vor der (geplanten) Verkündung des Gesetzes im Jahr 2014 abgeschlossen waren. Durch die Neuregelung in § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E soll die für den Steuerpflichtigen günstige fachgerichtliche Auslegung des § 1 Abs. 2a GrEStG durch den BFH (Urteil vom 24.04.2013 – II R 17/10) mittels nachträglichen Zugriffs auf einen bereits verwirklichten Sachverhalt ausgeschlossen werden (BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 56).

– *Rückwirkung auch nicht ausnahmsweise zulässig*

Unseres Erachtens ist die Rückwirkung im vorliegenden Fall auch nicht ausnahmsweise zulässig.

**Seite 12/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Laut Gesetzesbegründung stellt die Neuregelung des § 1 Abs. 2a Satz 2 bis 4 – neu – GrEStG-E „diejenige Rechtslage wieder her, die dem mit dem StEntlG 1999/2000/2002 vom Gesetzgeber verfolgten Willen und die in dessen Folge der allgemeinen gefestigten Rechtsauffassung bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes entsprach“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 75). Die rückwirkende Anwendung dieser Regelung sei zulässig, weil sich die höchstrichterliche Rechtsprechung in Form des BFH-Urteils vom 24.04.2013 (II R 17/10) geändert habe, „der Gesetzgeber aber unverzüglich den *status quo ante* wiederherstellt“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 75).

Diese Begründung wird vom Bundesverfassungsgericht nicht zur Rechtfertigung einer Durchbrechung des in der Verfassung verankerten Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit des Verwaltungshandelns akzeptiert. Entgegen der Begründung handelt es sich bei der geplanten Änderung nicht um eine bloße Rückkehr zum *status quo ante*, d.h. zu der Situation vor einer *Änderung* der Rechtsprechung. Es liegt keine Rechtsprechungsänderung vor. Mit seinem Urteil vom 24.04.2013 – II R 17/10 hat der BFH vielmehr erstmals höchstrichterlich geklärt, wie § 1 Abs. 2a GrEStG auszulegen ist und damit eine bislang offene Frage zur mittelbaren Änderung im Gesellschafterbestand i.S. von § 1 Abs. 2a GrEStG geklärt.

Dass die Finanzverwaltung in den gleichlautenden Erlassen vom 26.02.2003 (BStBl I, 271) und vom 25.02.2010 (BStBl I, 245) bislang von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen sein mag, steht dem nicht entgegen. Die Auslegung des Bundesrechts kommt nicht der Verwaltung zu, sondern ausschließlich der höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH Urteil vom 19.04.2007 – IV R 4/06). Folglich kann die in der Begründung des Referentenentwurfs genannte „allgemeine gefestigte Rechtsauffassung bis zur Entscheidung des Bundesfinanzhofes“, zu der lediglich zurückgekehrt werden soll (BR-Drs. 432/1/14, S. 75), auch bei einer „einheitlichen Rechtsanwendung“ aufgrund einer „gefestigten Literatur und Verwaltungsauffassung“ mangels höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Anwendung des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht existiert haben.

Die Erlasse der Finanzverwaltung können auch nicht dazu führen, dass sich auf Seiten der Steuerpflichtigen kein schutzwürdiges Vertrauen bilden konnte. Ansonsten hätte es die Finanzverwaltung in der Hand, durch Verwaltungsanweisungen eine möglichst restriktive Auslegung des Gesetzes vorzugeben und im Falle einer davon abweichenden Auslegung durch die Rechtsprechung ein rückwirkendes Änderungsgesetz zu initiieren. Die Finanzverwaltung würde so zum „Ersatzgesetzgeber“ und das grundsätzliche Verbot rückwirkender Gesetze liefe weitgehend leer.

**Seite 13/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Auch war die Rechtslage bis zur Entscheidung des BFH nicht so unklar und verworren, dass eine rückwirkende Gesetzesänderung gerechtfertigt wäre. Alleine die Auslegungsbedürftigkeit einer Norm kann ihre rückwirkende Änderung nicht rechtfertigen (vgl. BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 67). Damit gilt die Auslegung, die der BFH in seinem o.g. Urteil vorgenommen hat, bis zur Änderung des § 1 Abs. 2a GrEStG, die nur für die Zukunft Wirkung entfalten kann. Der Gesetzgeber hat es grundsätzlich hinzunehmen, dass die Gerichte gesetzliche Regelungen verbindlich auslegen. Entspricht eine solche Auslegung nicht oder nicht mehr dem politischen Willen des Gesetzgebers, kann er das Gesetz für die Zukunft, jedoch nicht für die Vergangenheit ändern (vgl. BVerfG vom 17.12.2013 – I BvL 5/08, Rn. 55).

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass eine rückwirkende Änderung des § 1 Abs 2a GrEStG auch der Ankündigung im Koalitionsvertrag widerspricht, nicht nur Nichtanwendungserlasse restriktiv zu handhaben, sondern auch den Erlass rückwirkender Steuergesetze zu beschränken (vgl. „Deutschlands Zukunft gestalten“ – Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, S. 64).

### **Zu Artikel 11f: Begrenzung der sonstigen Gegenleistungen bei Einbringungen nach §§ 20, 21 und 24 UmwStG**

#### Petitum:

Die Gewährung von sonstigen Gegenleistungen in Einbringungsfällen nach §§ 20, 21 oder 24 UmwStG sollte nicht begrenzt werden. Die entsprechenden Änderungen sollten ersatzlos gestrichen werden.

#### Problem:

Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4, § 21 Abs. 1 Satz 2 und § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E soll eine Einbringung zu Buchwerten nur möglich sein, wenn die sonstigen Gegenleistungen, die neben neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr als 10 % des Buchwertes des eingebrachten Betriebsvermögens betragen.

Ohne die Möglichkeit, sonstige Gegenleistungen gewähren zu können, werden wirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen erschwert. Dies stellt einen Standortnachteil dar, weil die Flexibilität der Unternehmen erheblich eingeschränkt wird.

**Seite 14/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Ziel der Beschränkung soll sein, „Steuergestaltungen“ zu verhindern, wodurch „im Umwandlungssteuerrecht Anteilstausch und Umwandlungen mit finanziellen Gegenleistungen systemwidrig steuerfrei gestaltet werden können“ (BR-Drs. 432/1/14, S. 103 f.). Dies wird damit begründet, dass bei jedem Vermögenstransfer zwischen verschiedenen Rechtsträgern die in dem übertragenen Vermögen ruhenden stillen Reserven realisiert werden. Wird eine insbesondere monetäre Gegenleistung für eine Vermögensübertragung gewährt, müsse es zu einer Realisierung stiller Reserven kommen.

Diese Auffassung ist nicht zutreffend, da auch bei Gewährung einer sonstigen Gegenleistung die in dem übertragenen Betriebsvermögen ruhenden stillen Reserven weiterhin steuerverhaftet bleiben und „nicht steuerfrei gehoben“ werden. Die Besteuerung der stillen Reserven wird lediglich auf einen späteren (z.B. Veräußerungs-) Zeitpunkt verschoben.

Des Weiteren möchten wir darauf hinweisen, dass sich der Gesetzgeber im Rahmen der grundlegenden Reform des Umwandlungssteuergesetzes durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung einer Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) im Jahr 2006 schon einmal aus guten Gründen gegen eine Beschränkung der sonstigen Gegenleistung in Einbringungsfällen entschieden hatte (vgl. BT-Drs. 16/3315, S. 2, BT-Drs. 16/3369, S. 4, 11). Es ist kein sachlicher Grund erkennbar, von dieser Entscheidung nunmehr abzuweichen.

Seite 15/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

## Weitere Änderungsvorschläge

### 1. Begrenzung des Anwendungsbereichs des § 50i EStG

#### Petitum:

§ 50i Abs. 2 EStG sollte dahingehend eingeschränkt werden, dass eine Besteuerung der stillen Reserven nur erfolgt, wenn es auch zu einer Beschränkung oder einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen Sachverhalte, die zu keiner Entstrickung führen, nicht von § 50i EStG erfasst werden. § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG sollte daher wie folgt ergänzt werden:

*„(2) <sup>1</sup>Im Rahmen von Umwandlungen und Einbringungen im Sinne des § 1 des Umwandlungssteuergesetzes sind Sachgesamtheiten, die Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 enthalten, abweichend von den Bestimmungen des Umwandlungssteuergesetzes, stets mit dem gemeinen Wert anzusetzen, soweit sich hierdurch eine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts auch unter Anwendung des Absatzes 1 ergibt. <sup>2</sup>Ungeachtet des § 6 Absatz 3 und 5 gilt Satz 1 für die Überführung oder Übertragung*

- 1. der Wirtschaftsgüter und Anteile im Sinne des Absatzes 1 aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft im Sinne des Absatzes 1 oder aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers dieser Personengesellschaft oder*
- 2. eines Mitunternehmeranteils an dieser Personengesellschaft*

*entsprechend. <sup>3</sup>Werden die Wirtschaftsgüter oder Anteile im Sinne des Absatzes 1 von der Personengesellschaft für eine Betätigung im Sinne des § 15 Absatz 2 genutzt (Strukturwandel), gilt Satz 1 entsprechend. <sup>4</sup>Absatz 1 Satz 4 bleibt unberührt.“*

#### Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Während § 50i EStG in der ersten Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz – AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl. I 2013, S. 1809) das Ziel verfolgte, stille Reserven vor unversteuerter Entstrickung nach dem Urteil des BFH vom 28.04.2010 – I R 81/09 zu bewahren, führt die Verschärfung und Ergänzung in der Fassung des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weite-

**Seite 16/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

rer steuerlicher Vorschriften (Kroatien-Anpassungsgesetz – KroatienAnpG vom 25.07.2014, BGBl. I 2014, S. 1266) zu überschießenden Effekten.

Neben zahlreichen ungewollt erfassten Sachverhalten, beschränken wir unsere Anmerkungen allerdings auf die Fälle, in denen keine unversteuerte Entstrickung stiller Reserven stattgefunden hat, z.B.:

*Beispiel 1: Schenkung/Vererbung*

*Ein deutscher Steuerpflichtiger bringt eine 100 %-Beteiligung an einer deutschen GmbH in eine deutsche, gewerblich geprägte GmbH & Co. KG ein (vor dem 29.06.2013). Er verzieht in ein DBA-Ausland. Nach dem Wegzug verschenkt oder vererbt er seinen Anteil an sein ebenfalls im Ausland ansässiges Kind. Nach § 50i Abs. 2 Satz 2 EStG soll eine Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die unentgeltliche Übertragung nichts an dem weiterhin bestehenden Besteuerungsrecht nach § 50i Abs. 1 EStG ändert.*

*Beispiel 2: Formwechsel*

*Wie Beispiel 1, jedoch wandelt er nach dem Wegzug die GmbH & Co. KG im Wege des Formwechsels in eine GmbH nach § 25 i. V. m. § 20 UmwStG um. Nach § 50i Abs. 2 Satz 1 EStG soll ein Formwechsel zu Buchwerten nicht möglich sein, obwohl die stillen Reserven im operativen Vermögen der GmbH unverändert in Deutschland steuerverhaftet bleiben.*

Es besteht dringend gesetzgeberischer Handlungsbedarf. Sollte eine kurzfristige Gesetzesänderung nicht möglich sein, sollte zumindest im Erlasswege bestimmt werden, dass es der Intention des Gesetzgebers entspricht, § 50i Abs. 2 EStG nur anzuwenden, soweit das deutsche Besteuerungsrecht eingeschränkt oder ausgeschlossen wird.

## **2. Bewertung von Wirtschaftsgütern des Vorratsvermögens nach dem Lifo-Verfahren in der Steuerbilanz**

Petitum:

Die Lifo-Methode nach § 6 Abs. 1 Nr. 2a EStG sollte als steuerliches Bewertungsverfahren mit unterstellter Verbrauchs- oder Veräußerungsreihenfolge beibehalten und als steuerliches Wahlrecht unabhängig von der Handelsbilanz und ohne erforderliche GoB-Konformität ausgeübt werden können.

§ 6 Abs. 1 Nr. 2a Satz 1 EStG sollte wie folgt gefasst werden:

Seite 17/20 zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

„<sup>1</sup>Steuerpflichtige, ~~die den Gewinn nach § 5 ermitteln~~, können für den Wertansatz gleichartiger Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens unterstellen, dass die zuletzt angeschafften oder hergestellten Wirtschaftsgüter zuerst verbraucht oder veräußert worden sind, ~~soweit dies den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht~~.

<sup>2</sup>Der Vorratsbestand am Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung der Bewertung nach Satz 1 vorangeht, gilt mit seinem Bilanzansatz als erster Zugang des neuen Wirtschaftsjahres. <sup>3</sup>Von der Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge nach Satz 1 kann in den folgenden Wirtschaftsjahren nur mit Zustimmung des Finanzamts abgewichen werden. <sup>4</sup>§ 5 Absatz 1 Satz 2 ist nicht anzuwenden.“

Erwogen werden sollte, auch den GoB-Bezug in § 256 Satz 1 HGB zu streichen, damit im Zeitablauf eventuell aufkommende Zweifel an der Zulässigkeit der Anwendung der Lifo-Methode bei bekannter Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge auch für die Handelsbilanz vermieden werden. Dieses Anliegen werden wir dem Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz vortragen.

#### Problem:

Vor dem Hintergrund des Urteils des BFH vom 20.06.2000 (VIII R 32/98) sowie des in den letzten Jahren zunehmenden Einsatzes moderner Warenwirtschaftssysteme in der Lagerhaltung wird das Lifo-Verfahren in Frage gestellt. Zuletzt hatte das Hessische Ministerium der Finanzen in einer Bundesratsinitiative vom 16.10.2014 die Abschaffung der Lifo-Methode vorgeschlagen (Presseinformation vom 16.10.2014, Anlage zu Nr. 120, S. 8).

Bezweifelt wird, dass eine Bewertung gleichartiger Vermögensgegenstände bzw. Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens auch in den Fällen unter Anwendung des Lifo-Verfahrens erfolgen darf, in denen die tatsächlichen individuellen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des jeweiligen Vermögensgegenstands bekannt sind oder leicht ermittelt werden können. In Zeiten EDV-gestützter Buchhaltung sei die Lifo-Methode nicht mehr aus Vereinfachungsgründen zu rechtfertigen. Außerdem subventioniere sie die Betriebe je nach Branche in unterschiedlichem Maße.

Der BFH hatte in dem o.g. Urteil entschieden, dass die Lifo-Bewertung nicht den handelsrechtlichen GoB entspreche und deshalb auch steuerrechtlich ausgeschlossen sei, wenn Vorräte mit – absolut betrachtet – hohen Erwerbsaufwendungen in Frage stehen, deren Anschaffungskosten ohne weiteres identifiziert und den einzelnen Vermögensgegenständen angesichts deren individueller Merkmale ohne Schwierigkeiten zugeordnet werden können.



**Seite 18/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Der GoB-Vorbehalt für die Anwendung der Lifo-Methode sollte gestrichen werden, weil das Erfordernis einer GoB-Konformität im Steuerrecht aus heutiger Sicht nicht sachgerecht ist:

– *Ausübung steuerlicher Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz*

Seit dem Inkrafttreten des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes im Jahr 2009 gilt der sog. steuerliche Wahlrechtsvorbehalt (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Danach können steuerliche Wahlrechte unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung ausdrücklich auch für die Lifo-Bewertung von Vorratsvermögen (vgl. BMF-Schreiben vom 12.03.2010: Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die steuerliche Gewinnermittlung; Änderung des § 5 Absatz 1 EStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (BStBl. I, S. 239), Tz. 17). Der GoB-Vorbehalt findet damit – im Falle seiner Streichung im Steuerrecht – auch nicht mehr „mittelbar“ über den Grundsatz der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB (§ 5 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 EStG) Anwendung auf die steuerliche Gewinnermittlung.

– *Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung*

Im Zuge der branchenunabhängigen und nicht auf bestimmte gleichartige Wirtschaftsgüter des Vorratsvermögens beschränkten Kodifizierung der Lifo-Methode im Steuerrecht durch das Steuerreformgesetz 1990 hat der Gesetzgeber in den Gesetzesmaterialien unmissverständlich zum Ausdruck gebracht, dass das „Problem der Scheingewinnbesteuerung [...] durch die Preissteigerungsrücklage für den Fall lang anhaltender Preissteigerungen nicht gelöst worden [ist]. [...] Die mit der Gesetzesänderung vorgesehene allgemeine Einführung der Lifo-Methode im Steuerrecht soll dem Problem der Scheingewinnbesteuerung auch bei anderen Wirtschaftszweigen [als der Metallindustrie] abhelfen.“ (BT-Drs. 11/2157, S. 140). Die Tatsache, dass die allgemeine Zulässigkeit der Lifo-Methode im Steuerrecht gleichzeitig mit der Abschaffung der Preissteigerungsrücklage gesetzlich normiert wurde, zeigt, dass die Lifo-Methode insbesondere zur Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung zugelassen worden ist.

Vor diesem Hintergrund überrascht es, dass der BFH in seinem genannten Urteil die Auffassung vertritt, dass die Milderung eines Ausweises von Scheingewinnen nicht Zweck, sondern lediglich „rechnerischer Reflex“ der Bewertungsvereinfachung sei.

**Seite 19/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Da die Vermeidung einer Scheingewinnbesteuerung nicht ausdrückliches Ziel der handelsrechtlichen GoB ist, ist die Bezugnahme auf diese im Rahmen der Regelung der steuerlichen Zulässigkeit der Lifo-Methode systemfremd und konsequenterweise zu streichen.

- *Übereinstimmung von unterstellter und tatsächlicher Verbrauchsfolge nicht notwendig*

Der gegenwärtige GoB-Vorbehalt im Steuerrecht könnte in dem Sinne als eine Relativierung der Anwendbarkeit der Lifo-Methode missverstanden werden, als die bei Anwendung der Lifo-Methode unterstellte der tatsächlichen Verbrauchs- bzw. Veräußerungsfolge zumindest näherungsweise entsprechen muss. Eine solche Übereinstimmung ist aber – gerade weil es sich um eine Fiktion handelt – zwar möglich, aber nicht notwendig („Steuerpflichtige [...] können [...] unterstellen, [...]“). Sogar die Finanzverwaltung stellt in R 6.9 Abs. 2 Satz 2 1. Halbsatz EStR klar, dass der GoB-Vorbehalt gerade nicht bedeutet „, dass die Lifo-Methode mit der tatsächlichen Verbrauchs- oder Veräußerungsfolge übereinstimmen muss“. An dieser Auffassung hält die Finanzverwaltung auch nach dem aktuellen Entwurf eines BMF-Schreibens vom 22.10.2014 zur Lifo-Methode (Rz. 5) weiterhin fest.

Überdies rechtfertigt der Vereinfachungszweck der Lifo-Methode, sich nicht mit der konkreten Verbrauchsreihenfolge zu befassen, auch wenn diese aufgrund eines IT-gestützten Lagerungssystems ermittelbar wäre.

- *Folgeänderungen*

Entfällt der GoB-Vorbehalt ist es u.E. folgerichtig und sachgerecht, die Beschränkung auf Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 5 EStG ermitteln, in Satz 1 aufzuheben und Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermitteln, die Anwendung der Lifo-Methode zu gestatten.

Zudem widerspricht es dem Vereinfachungszweck eines Verbrauchsfolgeverfahrens, wenn jedes einzelne nach der Lifo-Methode abweichend von der Handelsbilanz bewertete Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens gem. § 5 Abs. 1 Satz 2 EStG in ein gesondertes Verzeichnis aufgenommen werden müsste. Wir regen an, die Steuerpflichtigen von dieser Verpflichtung zu entbinden und einen entsprechenden Hinweis in einem neuen Satz 4 aufzunehmen.

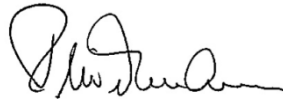
**Seite 20/20** zum Schreiben vom 20.11.2014 an Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Wir wären sehr dankbar, wenn Sie unsere Anregungen im laufenden Gesetzgebungsverfahren berücksichtigen. Selbstverständlich stehen wir für ein vertiefendes Gespräch zu diesen Themen jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen



Hamannt



Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern und Recht

Neuer Verband der Lohnsteuerhilfvereine e.V.



NVL e.V. ✉ 13465 Berlin Oranienburger Chaussee 51

Deutscher Bundestag

Vorsitzende des Finanzausschusses

Frau Ingrid Arndt-Brauer

Platz der Republik 1

11011 Berlin

E-Mail: [finanzausschuss@bundestag.de](mailto:finanzausschuss@bundestag.de)

Berlin, 19. November 2014

**Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den  
Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

BT-Drs. 18/3017

**Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung**

BT-Drs. 18/3158

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer, sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Einladung zur Anhörung des Finanzausschusses, die wir gern wahrnehmen. Zum vorliegenden Gesetzentwurf sowie der Stellungnahme des Bundesrates und der Gegenäußerung der Bundesregierung nehmen wir nachfolgend Stellung.

**Artikel 1 - Änderung der Abgabenordnung**

Nummer 4a - § 139 b Absatz 2 Satz 2

Die vorgesehene Ergänzung regelt die weitere Verwendung und Weitergabe der ID-Nummer in den beschriebenen Fällen zum Zwecke der Übermittlung von Daten des Steuerpflichtigen an die Finanzverwaltung. Diese Regelungen vereinfachen die Verfahren für die mit der Datenübermittlung beauftragten Dritten und für die Steuerpflichtigen, in den Fällen der neuen Nummer 4 insbesondere für Arbeitnehmer.

Ungeachtet dessen ist es aus Gründen der Datenhoheit geboten, dass der Steuerpflichtige Kenntnis hierüber erlangt - spätestens im Zusammenhang mit der Datenübertragung an die Finanzverwaltung. Insoweit verweisen wir auf die vorliegende Forderung in der gemeinsamen Eingabe der Verbände Deutscher Steuerberaterverband e.V., Bund der Steuerzahler e.V., Bundesverband der Lohnsteuerhilfevereine e. V. und Neuer Verband der Lohnsteuerhilfevereine e. V., eine zentrale Vorschrift zur Mitteilungspflicht gegenüber dem Steuerpflichtigen über Zeitpunkt und Inhalt der Datenübermittlung zu schaffen.

#### Nummer 6 - § 171 Absatz 10 Satz 2 - neu -

Die vorgesehene Ergänzung ist zu begrüßen. Sie vermeidet bei Grundlagenbescheiden, die nicht von der Finanzverwaltung erlassen werden, rechtliche Nachteile für Steuerpflichtige, beispielsweise bei Bescheinigungen zur Feststellung eines Grades der Behinderung.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Entscheidung vom 21.02.2013, V R 27/11, die Anwendung der Ablaufhemmung nach Satz 1 der Vorschrift davon abhängig gemacht, dass der Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist bereits erlassen worden ist. Damit kann bei langer Bearbeitungszeit des Antrags auf Erlass des Grundlagenbescheides eine nachfolgende Berücksichtigung im Steuerbescheid (Folgebescheid) wegen zwischenzeitlich eingetretener Festsetzungsverjährung ausgeschlossen sein. Nach der vorgesehenen Gesetzesänderung ist allein maßgeblich, dass die Antragstellung für den Grundlagenbescheid vor Ablauf der Festsetzungsverjährung des Folgebescheides erfolgt ist. Dies ist sachgerecht, da die Antragstellung im Einflussbereich des Steuerpflichtigen liegt, die Bearbeitungszeit jedoch nicht.

### **Artikel 3 - Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung**

#### Nummer 1 - § 10 Absatz 12

Nach der Anwendungsregelung ist die oben genannte Änderung der Ablaufhemmung bei ressortfremden Grundlagenbescheiden für alle am Tag der Verkündung des Änderungsgesetzes noch nicht abgelaufenen Festsetzungsfristen anwendbar. Nach unserer Auffassung sollte sich die Neuregelung auf die Fälle beziehen, bei denen die Festsetzungsfrist unter Einbeziehen der Ablaufhemmung des neu eingefügten § 171 Absatz 10 Satz 2 der Abgabenordnung noch nicht abgelaufen ist. Der Rechtsklarheit halber sollte die Regelung dahingehend konkretisiert werden.

## Artikel 4 - Änderung des Einkommensteuergesetzes

### Ziffer 11 der Stellungnahme des Bundesrates:

#### Nummer 2 c - § 8 Absatz 1 Satz 2 - neu -

Der Vorschlag des Bundesrates zielt darauf ab, der BFH-Rechtsprechung zur Nutzung von Gutscheinen und anderen Sachbezügen den Boden zu entziehen. Damit würde sich für viele Arbeitnehmer die Steuer- und Abgabenbelastung erhöhen. Dies erscheint insbesondere vor dem Hintergrund eines deutlich gestiegenen Aufkommens an Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen nicht sachgerecht und wird deshalb vom NVL nachdrücklich abgelehnt.

Darüber hinaus ergeben sich durch die vorgesehene Einschränkung der Freigrenze bei Sachbezügen neue Abgrenzungsfragen und Mehraufwand für Finanzverwaltung und Wirtschaft zur Feststellung, in welchen Fällen Vorteile „auf einen Geldbetrag lauten“. Die Folgen sind schwerwiegend, da der in § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG ausgewiesene Sachbezugswert von 44 € als Freigrenze und nicht als Freibetrag festgelegt ist, so dass bei geringfügigem Überschreiten bereits eine Steuerpflicht der Zuwendung in vollem Umfang eintritt.

Arbeitgeber, die eine Mehrbelastung ihrer Beschäftigten vermeiden wollen, müssen entsprechende Zuwendungen - wie vor der BFH-Rechtsprechung - anstatt auf einen bestimmten Geldwert, der problemlos in Bezug auf die Freigrenze bewertet werden kann, auf eine bestimmte Warenmenge oder einen bestimmten Dienstleistungsumfang ausweisen. Darüber hinaus ist es erforderlich, die Höhe dieser - nicht auf einen Geldbetrag lautenden - Sachbezüge zu bewerten, um Steuerfreiheit oder Steuerpflicht der Leistung feststellen zu können. Hieraus ergeben sich Mehraufwand für die Unternehmen und Rechtsunsicherheit bspw. aufgrund von Preisunterschieden und -schwankungen.

Die Neuregelung würde somit zu einer Mehrbelastung führen, das Steuerrecht verkomplizieren und den Bürokratieaufwand erhöhen. Sie ist deshalb abzulehnen.

### Ziffer 12 der Stellungnahme des Bundesrates:

#### Nummer 2 d - § 8 Absatz 1 Satz 2 - neu -

Ebenso wie in der vorgenannten Ziffer 11 ist auch diese vorgesehene Regelung ein Nichtanwendungsgesetz zur ergangenen BFH-Rechtsprechung. Bei ihrer Anwendung würde sich in vielen Fällen eine höhere Bewertung geldwerter Vorteile und somit eine höhere Steuer- und Abgabenbelastung für Arbeitnehmer ergeben. So sieht die Neuregelung vor, den üblichen Endverbraucherpreis anzusetzen, der „ohne individuelle Preisverhandlungen“ angeboten wird. Insoweit entfällt der bisherige Bewertungsabschlag bei Bewertung nach § 8 Absatz 3 EStG. Des Weiteren bleiben, beispielsweise bei PKW durchaus übliche, „individuelle Preisverhandlungen“ unberücksichtigt, die bisher in die Bewertung nach § 8 Absatz 2 EStG auf Grundlage der BFH-Rechtsprechung eingehen können.

Aus den genannten Gründen lehnt der NVL die vorgeschlagene Änderung ab, zumal der Bundesrat keine weiteren Gründe nennt, warum die Auffassung des Bundesfinanzhofes, die von der Verwaltung umgesetzt wird, zukünftig nicht weiter anwendbar sein soll.

Ziffer 13 der Stellungnahme des Bundesrates:

Nummer 2 e, 3 a - §§ 10 Absatz 1 Nummer 1b, 22 Nr. 1c - neu -

Der vorgesehene Abzug von Leistungen im Zusammenhang mit der Auflösung einer Ehe oder Lebenspartnerschaft, die für einen Verzicht auf Versorgungsausgleich erbracht werden, entspricht vorliegender Rechtsprechung zu § 19 EStG bei Beamten und ist insoweit folgerichtig. Die Neuregelung ist auch sachgerecht und schafft, wie vom Bundesrat ausgeführt, Rechtssicherheit für weitere Fälle - einschließlich der Regelung zur korrespondierenden Besteuerung in § 22 Nummer 1c EStG.

Ziffer 14 der Stellungnahme des Bundesrates:

Nummer 2 f - § 10 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2

Der Vorschlag des Bundesrates sieht vor, den Abzug von Vorsorgeaufwendungen für Kinder bei den Eltern einzuschränken. Das geltende Steuerrecht ermöglicht Eltern den Abzug, wenn das Kind diesen nicht selbst beansprucht. Es ist nicht erkennbar, dass hierdurch Streitfälle entstehen sollen, die eine Rechtsänderung erfordern, wie der Bundesrat ausführt. Ebenso unbegründet ist die Gefahr der Doppelberücksichtigung, da aufgrund der anzugebenden Steuer-ID des Kindes eine Zuordnung und Kontrolle möglich ist.

Die vorgeschlagene Änderung würde insbesondere zu einer Mehrbelastung für Familien führen, deren Kinder in der Ausbildung gesetzlich sozialversichert sind. Insoweit ergäbe sich eine Ungleichbehandlung bspw. gegenüber privat krankenversicherten Kindern, deren Beiträge nicht aufgrund eines Ausbildungsverhältnisses oder anderweitiger Erwerbstätigkeit, sondern aufgrund eines übrigen Einkommens festgesetzt werden. Den Ausführungen der Bundesregierung in der Erwiderung zur Stellungnahme des Bundesrates ist in vollem Umfang zuzustimmen und die vorgeschlagene Änderung abzulehnen.

## **Artikel 5 - Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes**

Nummer 2 Buchstabe a - § 3 Nummer 34a - neu -

Ziffer 20 der Stellungnahme des Bundesrates zu § 3 Nummer 34a und Nummer 33

Die unter Buchstabe a vorgesehene Steuerfreistellung ist nicht neu, sondern übernimmt bisherige Regelungen in R 19.3 Absatz 2 Nummer 5 der Lohnsteuerrichtlinien. Gegenüber der Richtlinienregelung ist unter Buchstabe a eine Einschränkung festzustellen. Während die Richtlinie Zahlungen an ein Dienstleistungsunternehmen steuerfrei stellt, das Arbeitnehmer

in persönlichen und sozialen Angelegenheiten berät und betreut, bezieht sich die vorgesehene gesetzliche Regelung nur auf eine Beratung zur Betreuung von Kindern oder pflegebedürftigen Angehörigen sowie der Vermittlung von Betreuungspersonen. Insoweit stellt sich die Frage, ob diese Einschränkung gewollt ist und die bisherige Regelung in den Richtlinien aufgehoben werden soll. Hierzu können wir jedoch keinen sachlichen Grund erkennen und empfehlen, den gesamten Regelungsumfang der Richtlinie in die vorgesehene gesetzliche Norm aufzunehmen.

Darüber hinaus sollte der in das Gesetz aufzunehmende Begriff eines „Dienstleistungsunternehmens“ konkretisiert werden. So stellt sich beispielsweise die Frage, ob Arbeitgeberleistungen zur Beratung durch einen Rechtsanwalt, die für eine fachkundige Beratung wünschenswert ist, von der Norm ebenfalls zweifelsfrei erfasst werden.

Die unter Buchstabe b der neuen Nummer 34a vorgesehene Steuerfreistellung von Leistungen für eine kurzfristige, aus beruflich veranlassten Gründen erforderliche Betreuung von Kindern oder anderen Angehörigen geht über die bisherigen Regelungen hinaus. Sie dient, wie in der Gesetzesbegründung ausgeführt, der Vereinbarkeit von Familie und Erwerbstätigkeit und wird vom NVL ausdrücklich begrüßt.

Der Vorschlag des Bundesrates sieht vor, die bereits bestehenden Regelungen zur Steuerfreistellung von Leistungen im Zusammenhang mit der Betreuung und Beratung deutlich einzuschränken, sowohl durch eine Kürzung auf zwei Drittel als auch durch eine Beschränkung in der Höhe. Die Maßnahme wäre somit gegenläufig zum gewünschten Gesetzeswerk einer stärkeren Förderung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf und ist deshalb abzulehnen. Für die in der Begründung vorgegebene Vereinheitlichung mit der Regelung zum Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten gibt es kein Erfordernis und keine erkennbare Vereinfachung. Vielmehr würde die Vorschrift weiter aufgebläht und die Regelungen für Arbeitgeber verkompliziert, wie auch aus den vom Bundesrat vorgesehenen Aufzeichnungspflichten zum Lohnkonto erkennbar ist. Den Ausführungen der Bundesregierung in der Gegenäußerung ist dahingehend zuzustimmen.

#### Nummer 4 - § 9 Absatz 6

Die vorgesehene Änderung definiert das Vorliegen einer erstmaligen Berufsausbildung als gesetzliche Voraussetzung für den Abzug nachfolgender Bildungsaufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Bundesfinanzhof bereits die geltende Einschränkung zum Abzug von Aufwendungen einer Erstausbildung als verfassungswidrig beurteilt und dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt hat (Entscheidungen vom 17.07.2014, VI R 2/12, 8/12). Nach unserer Auffassung gebietet es die Achtung vor dem Bundesverfassungsgericht, im bestehenden Verfahren die Rechtslage nicht weiter zu verschärfen!



Inhaltlich ist zur vorgeschlagenen Gesetzesänderung folgendes festzustellen: Nach vorliegendem Entwurf soll eine Berufsausbildung als Erstausbildung erst dann vorliegen, „wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird“ (§ 9 Absatz 6 Satz 2 EStG-E).

Alle Steuerpflichtigen, deren Ausbildungen nicht die genannten Voraussetzungen erfüllen, hätten ab dem Veranlagungsjahr 2015 steuerrechtlich keine Erstausbildung (mehr) abgeschlossen, selbst wenn sie auf Grundlage ihrer Ausbildung bereits einen Beruf ausüben.

Die festgelegte Grenze verkennt, dass neben dem dualen Berufsausbildungssystem in Kombination von betrieblicher Ausbildung und Berufsschule andere Berufsausbildungssysteme existieren, beispielsweise schulische Ausbildungen an Berufsschulen und Berufsfachschulen, deren Ausbildungszeit häufig weniger als 18 Monate umfasst. Die schulische Berufsausbildung findet sich vielfach in den Bereichen Gesundheits- und Sozialwesen, Wirtschaft, Fremdsprachen, Musik und IT. Beispielhaft sind die Ausbildungen zum

- Altenpflegehelfer
- Gesundheits- und Krankenpflegehelfer,
- Assistent in Gesundheits- und Sozialwesen
- Sozialassistent
- Kosmetiker
- Tontechniker.

Nach Angaben der Bundesagentur für Arbeit entscheiden sich etwa 20 % aller Jugendlichen mit Haupt- oder Realschulabschluss für diese Ausbildungsvariante. Sie wird der betrieblichen Ausbildung als ebenbürtig angesehen. Die Ausbildung dauert zwischen einem und drei Jahren (Angaben aus einer Veröffentlichung der Bundesagentur für Arbeit zur schulischen Berufsausbildung vom 8. Mai 2014).

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass - auch im dualen Ausbildungssystem - eine Verkürzung der Ausbildungszeit zulässig ist (§ 8 Berufsbildungsgesetz). So kann beispielsweise für die Ausbildung „Einzelhandelskauffrau/-kaufmann“ die Verkürzung nach der Ausbildungsordnung bei Hochschul- oder Fachhochschulreife 12 Monate betragen.

Damit ist festzustellen, dass die im Gesetzentwurf festgelegte Grenze von 18 Monaten in vielen Fällen nicht erreicht wird. Die Rechtsfolge wird nachfolgend an einem Beispiel dargestellt.

Ein Steuerpflichtiger absolviert eine landesrechtlich geregelte Ausbildung an einer Berufsfachschule zum Altenpflegehelfer. Die Ausbildung dauert ein Jahr, im Anschluss arbeitet er im Pflegedienst. Zu einem späteren Zeitpunkt absolviert der Steuerpflichtige eine weitergehende Ausbildung oder eine weitere Qualifizierung.

Wenn diese weitere Ausbildung nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses absolviert wird, wären die Aufwendungen nicht mehr als Werbungskosten abziehbar. Anderes würde für einen Steuerpflichtigen gelten, der als Krankenpfleger in der Erstausbildung die genannte Mindestzeitgrenze erreicht. Bei ihm wären die Aufwendungen für eine nachfolgende zweite Ausbildung als Werbungskosten abziehbar. Diese unterschiedliche Behandlung verstößt unseres Erachtens gegen den Gleichheitsgrundsatz, da beide Steuerpflichtige eine anerkannte erste Ausbildung abgeschlossen haben, die ihnen eine Berufsausübung ermöglicht.

Des Weiteren berücksichtigt das Abzugsverbot für die Aufwendungen der nachfolgenden Ausbildung im aufgeführten Beispielfall nicht die gebotene Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die beschriebene nachfolgende Ausbildung steht im unmittelbaren Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Die Aufwendungen müssen deshalb nach dem objektiven Nettoprinzip abziehbar sein.

Darüber hinaus ist die vorgesehene Abgrenzung des Abzugsverbots zu unbestimmt. Wenn wie im vorliegenden Fall keine Erstausbildung vorliegen soll, umfasst das Abzugsverbot „Aufwendungen des Steuerpflichtigen für *seine Berufsausbildung oder für sein Studium*“. Im Beispielfall könnte ein Pflegehelfer nach seinem Berufsabschluss weitere Bildungsmaßnahmen absolvieren, eine Weiterbildung zum Altenpfleger, kürzere Fortbildung zur Spezialisierung u. v. m. Hierbei stellt sich die Frage, ob vom Abzugsverbot nur Aufwendungen für eine umfassende „Berufsausbildung“ erfasst sind - im Beispielfall also zum Altenpfleger, während alle Qualifikationen als Fortbildungen zum Werbungskostenabzug führen. Im Falle des Bejahens stellt sich die weitergehende Frage, ob die vom Abzugsverbot erfasste zweite „Berufsausbildung“ nur vorliegt, wenn diese ihrerseits ebenfalls die Mindestdauer von 18 Monaten umfasst.

Der vorliegende Gesetzestext lässt die Abgrenzung unseres Erachtens völlig offen. So kann sich nach dem Gesetzentwurf ergeben, dass der im Beispielfall benannte Steuerpflichtige auch mehrere unterschiedliche nachfolgende Ausbildungsmaßnahmen absolviert, die alle jeweils dem Abzugsverbot unterliegen. Soweit nicht eine Maßnahme die genannten Mindestvoraussetzungen erfüllt, würde dieser Tatbestand für das gesamte Erwerbsleben der Steuerpflichtigen weiter bestehen.

Die beschriebenen Rechtsfolgen sind für die betroffenen Steuerpflichtigen nicht sachgerecht und die Rechtsänderung deshalb abzulehnen.

Neben den steuer- und verfassungsrechtlichen Gründen ist die vorgesehene Einschränkung des Werbungskostenabzugs auch wirtschafts- und arbeitsmarktpolitisch verfehlt. Sie berücksichtigt nicht die Flexibilisierung der Ausbildungen und des Arbeitsmarktes und verkennt die Bedeutung einer Erwerbstätigkeit auf Grundlage privatrechtlich geregelter Ausbildungen, Abschlüsse und Zertifikate. Privatrechtlich geregelte Bildungsmaßnahmen orientieren sich häufig nicht an den Vorgaben einer „geordneten Ausbildung mit einer Mindestdauer von 18 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung“. Soweit sie deshalb nicht die steuerrechtlichen Vorgaben einer Erstausbildung erreichen, führen sie zum Abzugsverbot bei Werbungskosten

und Betriebsausgaben für nachfolgende weitere Fort- und Ausbildungen und somit zu wirtschaftlichen Nachteilen durch höhere steuerliche Belastung.

Der Vollständigkeit halber sei noch darauf hingewiesen, dass die Beziehung zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften, die ebenfalls den Abzug von Aufwendungen für Bildungs- bzw. Ausbildungsmaßnahmen betreffen, neu zu regeln wären. So sieht das steuerliche Reisekostenrecht vor, dass eine „vollzeitige Bildungsmaßnahme“ einer ersten Tätigkeitsstätte gleichgestellt wird, ohne dass eine weitergehende Mindestanforderung an die Bildungsmaßnahme gestellt wird (§ 9 Absatz 4 Satz 8 EStG). Soweit eine Mindestausbildungszeit für eine Erstausbildung geregelt werden soll, muss diese unseres Erachtens auch für die Abgrenzung der „vollzeitigen Bildungsmaßnahme“ von einer Auswärtstätigkeit beim steuerlichen Reisekostenrecht gelten.

Bei den Sonderausgaben regelt § 10 Nummer 7 EStG den Abzug von „Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung“. Der Bezug zum Begriff der erstmaligen Ausbildung in § 9 Absatz 6 Satz 2 EStG-E bleibt offen. Soweit eine Ausbildung unterhalb der festgelegten Mindestdauer von 18 Monaten durchgeführt wird, stellt sich die Frage, ob (weiterhin) eine Berufsausbildung im Sinne des Sonderausgabenabzugs vorliegt, obwohl diese Berufsausbildung nicht als Erstausbildung für den weiteren Werbungskostenabzug genügen soll.

Zusammenfassung: Die Festlegung für eine steuerrechtlich anerkannte Erstausbildung ist abzulehnen. Es ist sind keine ausreichenden Gründe erkennbar, warum die vom Bundesfinanzhof entschiedenen Fälle eines Rettungssanitäters und Flugbegleiters gesetzlich ausgeschlossen werden sollen. Da nach dem Finanztableau keine Steuermehreinnahmen ausgewiesen werden, dürfte die Regelung ganz entbehrlich sein. Darüber hinaus sprechen die Vorlagebeschlüsse des VI. Senates des Bundesfinanzhofes vom 17.07.2014 (VI R 2/12, 8/12) zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbotes für Aufwendungen der erstmaligen Berufsausbildung dafür, die gegenwärtige Rechtslage nicht weiter zu verschärfen und die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts abzuwarten, um auf dieser Grundlage die Zuordnung der Aufwendungen für berufliche Ausbildungen in Abgrenzung der Sonderausgaben zu den Werbungskosten gegebenenfalls neu zu fassen.

Soweit dennoch eine Regelung erfolgen soll, ist darauf hinzuweisen, dass der vorliegende Vorschlag nicht die gegenwärtig vorhandene Ausbildungslandschaft berücksichtigt, steuerrechtliche Fragen zur Abgrenzung sowie verfassungsrechtliche Fragen aufwirft und das Steuerrecht weiter verkompliziert. Steuerpflichtige mit Ausbildungen für einfachere Tätigkeiten werden erkennbar benachteiligt und somit diskriminiert.

Bei der Bemessung von Mindestanforderungen müssen alle Ausbildungen, die zu einer Berufsausübung befähigen, berücksichtigt werden. Nach den oben aufgeführten Feststellungen umfassen verschiedene gängige Ausbildungen nur einen Zeitraum von 12 Monaten. Sollte eine Grenze sich hieran orientieren, müssten Escapeklauseln für Sonderfälle zugelassen

werden. Darüber hinaus wäre eine Regelung in regelmäßigen Abständen hinsichtlich der Übereinstimmung mit den tatsächlichen Verhältnissen zu überprüfen.

Nummer 5 - § 10 Absatz 1, Absatz 3  
Ziffer 24 der Stellungnahme des Bundesrates

Die Anpassung der Regelungen zur Basisrente an die Riester-Rente hinsichtlich der vereinfachten Auszahlung bei Kleinbetragsrenten (Zusammenfassung und Einmalabfindung) ist zu begrüßen. Sie vereinfacht und bewirkt für den Steuerpflichtigen einen größeren Nutzen des Auszahlungsbetrages.

Ebenfalls sehr zu begrüßen ist die Anhebung des Abzugsvolumens für die Basisversorgung von 20.000 Euro auf 24.000 Euro. Damit wird die private Altersvorsorge gestärkt und der Tatsache Rechnung getragen, dass nunmehr auch separate Basisrentenverträge zur Absicherung gegen Berufsunfähigkeit und Erwerbsminderung von dieser Norm erfasst sind und gefördert werden sollen. Insbesondere der zweitgenannte Grund wird in der Ablehnung des Bundesrates erkennbar nicht berücksichtigt.

Nummer 9 - § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a – neu -  
Ziffer 15 der Stellungnahme des Bundesrates

Mit der vorgesehenen Änderung soll der Rechtsprechung des BFH vom 16.05.2013, Az. VI R 94/10, 7/11, der Boden entzogen und die bisher nur in R 19.5 LStR enthaltene Regelung zur Abgrenzung und zum Umfang steuerfreier Leistungen bei Betriebsveranstaltungen gesetzlich normiert werden. Der Vorschlag des Bundesrates geht noch darüber hinaus und will die gesetzliche Regelung rückwirkend in Kraft treten lassen.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die Regelung in R 19.5 Absatz 2 Sätze 3 und 4 LStR nicht übernommen wurde. Hiernach zählen Veranstaltungen auch dann als Betriebsveranstaltungen, wenn sie nur einem beschränkten Kreis von Arbeitnehmern offen stehen, beispielsweise bestimmten Organisationseinheiten oder nur im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmern. Nach Satz 3 zweiter Halbsatz der vorgesehenen Neuregelung ist erforderlich, dass die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht. Insoweit würde eine Einschränkung und Verschärfung der Besteuerung geldwerter Vorteile aus Betriebsveranstaltungen vorliegen, die nicht sachgerecht ist.

Des Weiteren sollen entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes auch die Gemeinkosten in die Grenze zur Prüfung der Angemessenheit einbezogen werden. Das vorgesehene Einbeziehen schafft jedoch eine Ungleichbehandlung gegenüber Veranstaltungen in den Räumen des Unternehmens. Die Ausführungen des Bundesfinanzhofes überzeugen insoweit.

Korrigiert werden sollte die Festlegung des Aufteilungsschlüssels zur Ermittlung der Freigrenze. Die vorgesehene Berücksichtigung der Zuwendungen „je teilnehmenden Arbeitnehmer“ bedeutet, dass die Gesamtkosten gemäß Satz 1 („alle Aufwendungen des Arbeitgebers“) durch die Anzahl der Arbeitnehmer zu teilen wären. Damit ergibt sich zwangsläufig eine nicht sachgerechte Zuordnung der Kosten bei Teilnahme von Angehörigen einzelner Arbeitnehmer sowie Nichtarbeitnehmern wie freien Mitarbeitern u. w. In diesen Fällen kann sich ein rechnerischer Betrag von mehr als 150 Euro „je Arbeitnehmer“ ergeben, obwohl der dem Arbeitnehmer tatsächlich wirtschaftlich zuzurechnende und somit zugeflossene Wert weniger als 150 Euro beträgt!

Aus diesen Gründen ist die Formulierung zur Ermittlung der Freigrenze zu ändern. Entweder sind die dem Arbeitnehmer (gegebenenfalls einschließlich seines Angehörigen) individuell zuzurechnenden Aufwendungen zugrunde zu legen oder gemäß der BFH-Rechtsprechung die Gesamtkosten je Teilnehmer der Betriebsveranstaltung aufzuteilen.

Die Anhebung der Freigrenze ist zu begrüßen, sie trägt den gestiegenen Kosten Rechnung.

Das vom Bundesrat vorgesehene rückwirkende Inkrafttreten einer gesetzlichen, gegenüber der BFH-Rechtsprechung verschärfenden Rechtslage ist mit allem Nachdruck abzulehnen. Den Ausführungen der Bundesregierung zu diesem Vorschlag ist insoweit zuzustimmen.

Nummer 10 - § 26a Absatz 2 Sätze 1 bis 3  
Ziffer 29 der Stellungnahme des Bundesrates

Die im Gesetzentwurf der Bundesregierung vorgesehene Überarbeitung der Zuordnungsregel von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen auf die Ehegatten bzw. Lebenspartner im Falle einer optionalen Einzelveranlagung ist sehr zu begrüßen. Sie führt zu mehr Rechtssicherheit und einer Steuervereinfachung.

Aus dem geltenden Gesetz ergeben sich zwei Probleme. So muss zunächst gemäß § 26a Absatz 2 Satz 1 EStG ermittelt werden, welcher der Ehe- oder Lebenspartner die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Eine rechtliche Zuordnung ist auslegungsbedürftig bei gemeinsamer Kontoführung. Selbst bei getrennten Konten kann sich eine abweichende Zuordnung ergeben, wenn ein Partner Aufwendungen des anderen verauslagt hat. Bei einer der Ehe bzw. Lebenspartnerschaft innewohnenden Wirtschaftsgemeinschaft (Vgl. Einkommensteuerrichtlinie R 26 Absatz 1 Satz 2) dürfte grundsätzlich von einer gemeinschaftlichen Kostentragung auszugehen sein.

Von Bedeutung ist deshalb die Vereinfachungsregelung in Satz 2 der geltenden Vorschrift. Sie besagt, dass die Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG „auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten ... jeweils zur Hälfte abgezogen“ werden.

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Kroatien-Anpassungsgesetz wurde durch die Vorschläge des Bundesrates deutlich, dass zu dieser Vereinfachungsregelung unterschiedliche Auffassungen bestehen. Die Finanzverwaltung geht offensichtlich davon aus, dass nicht die Aufwendungen zusammenzurechnen und bei jedem Partner zur Hälfte anzusetzen sind. Vielmehr sollen die Aufwendungen weiterhin gemäß Satz 1 individuell wirtschaftlich zugerechnet und hieraus in der Einzelveranlagung unter Berücksichtigung der individuellen Höchstbeträge oder nichtanrechenbaren Beträge (zumutbare Eigenbelastung) die jeweiligen Abzugsbeträge ermittelt werden. Erst nach dieser vorläufigen Einzelveranlagung werden die individuellen Abzugsbeträge zusammengerechnet, halbiert und in der abschließenden Einzelveranlagung berücksichtigt.

Dieses Vorgehen ist in der Durchführung extrem aufwendig, für den Steuerpflichtigen nicht transparent und berücksichtigt nicht die oben beschriebenen Zuordnungsfragen zu den Aufwendungen. Weder die rechtlichen Probleme noch der Aufwand zur Sachverhaltsermittlung entfallen. Satz 2 ist nach dieser Auslegung keine Vereinfachungsregelung, sondern im Gegenteil noch aufwendiger als die originäre Vorgabe.

Da die beschriebenen Probleme bei der früheren getrennten Veranlagung nicht auftraten, ist es folgerichtig, in eine Neuformulierung den früheren Ansatz aufzunehmen. Dies wird mit vorliegendem Vorschlag zur Gesetzesänderung erreicht. Sie berücksichtigt, wie bereits erwähnt, die Wirtschaftsgemeinschaft der Ehe- und Lebenspartnerschaft als Voraussetzung für eine „Ehegattenveranlagung“, die in der Gesetzssystematik auch bei einer Einzelveranlagung nach § 26a EStG vorliegt. Der Neue Verband der Lohnsteuerhilfevereine befürwortete deshalb den Vorschlag im Gesetzentwurf.

Der Vorschlag des Bundesrates sieht vor, die Abzugsbeträge und Steuerermäßigungen der Ehegatten hälftig zuzuordnen. Genau dieses Vorgehen führt zu den oben beschriebenen rechtlichen und Praxisproblemen. Der Vorschlag ist deshalb abzulehnen. Gleiches gilt für die vom Bundesrat vorgesehene Rückwirkung seines Vorschlags, der offensichtlich damit zusammenhängt, dass ohne ausreichende Klärung der bisherige Gesetzestext von der Finanzverwaltung bereits dahingehend interpretiert wurde. Dieses Vorgehen soll nun mit der Rückwirkung nachträglich rechtlich abgesichert werden.

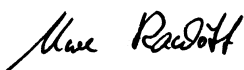
#### Nummer 11 - § 32 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 Buchst. b

Die Aufnahme der Übergangszeit zwischen Ausbildung und freiwilligem Wehrdienst ergänzt systematisch die bisherigen Regelungen und berücksichtigt die Änderungen beim Wehrdienst. Sie ist deshalb zu begrüßen.

**Stellungnahme des Bundesrates, Ziffer 1 „Zum Gesetzentwurf allgemein“**

Der Bundesrat verweist auf ein Paket von Steueränderungen, die zur Steuervereinfachung dienen und insgesamt aufwandsneutral sein sollen. Die Vorschläge werden seit längerem wiederkehrend vorgebracht und sind im Detail kritisch zu würdigen. Wir verweisen insoweit auf eine ausführliche Stellungnahme der Dachverbände der Lohnsteuerhilfevereine vom 7. Februar 2012 zu den Vorschlägen der gemeinsamen Arbeitsgruppe der Länder Hessen, Schleswig-Holstein, Rheinland-Pfalz und Bremen, die Grundlage für die vorliegenden Steuervereinfachungsvorschläge sind. An dieser Stelle ist zusammenfassend darauf hinzuweisen, dass die Umsetzung der Vorschläge eine Verschiebung der Steuerbelastung ergeben würde. Von der Steuervereinfachung profitiert einseitig die Finanzverwaltung durch die Anhebung der Pauschalen, welche eine Prüfung tatsächlicher Aufwendungen in den betreffenden Fällen entbehrlich macht. Bei den Steuerpflichtigen entfällt der Aufwand zur Belegvorsorge hingegen nicht, da sie im Laufe des Jahres regelmäßig noch nicht abschätzen können, ob die pauschalen Abzugsbeträge überschritten werden. Dies betrifft die vorgesehene Änderung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags, von dem Arbeitnehmer mit tatsächlichen höheren Aufwendungen in keiner Weise profitieren und die insoweit gegenüber Arbeitnehmer mit geringen oder vom Arbeitgeber erstatteten Aufwendungen benachteiligt wären. Ebenso betroffen sind auch Behinderte. Da die vorgesehene Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge alle krankheitsbedingten Aufwendungen und somit auch die nicht durch die Behinderung bedingten abgelten soll, wird die Entscheidung für einen Einzelnachweis beim Steuerpflichtigen im Einzelfall schwieriger als bisher. Insoweit ist der Vorschlag des Bundesrates in der vorgesehenen konkreten Ausgestaltung abzulehnen.

Mit freundlichen Grüßen



Uwe Rauhöft  
Geschäftsführer

**NVL NEUER VERBAND DER  
LOHNSTEUERHILFEVEREINE E. V.**