

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MDg Dr. Rolf Möhlenbrock  
Leiter der Abteilung IV - Steuerabteilung -  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

per E-Mail: [IVA2@bmf.bund.de](mailto:IVA2@bmf.bund.de)

**Kürzel**  
Me/DB/MG – S 09/19

**Telefon**  
+49 30 27876-410

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
basta@dstv.de

**Datum**  
06.06.2019

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

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

haben Sie vielen Dank für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit wahr, zu ausgewählten Aspekten des Entwurfs Stellung zu nehmen. Wir würden uns freuen, wenn unsere Anregungen Berücksichtigung finden.

### A. Vorwort

Nach den jüngsten Prognosen des Arbeitskreises „Steuerschätzung“ werden die Steuereinnahmen für die Jahre 2019 bis 2023 in geringerem Maße steigen als im Rahmen der letzten Steuerschätzung (November 2018) vorausgesagt (vgl. [Ergebnisse der 155. Sitzung des Arbeitskreises „Steuerschätzungen“ vom 7. bis 9. Mai 2019 in Kiel](#)). Die (negative) Abweichung beläuft sich auf rund 124 Mrd. EUR. Trotz weiterhin steigender Steuereinnahmen ist der finanzielle Spielraum für Bund, Länder und Gemeinden folglich geringer als erwartet. Es bedarf demnach einer umsichtigen und zukunftsorientierten Steuerpolitik, welche die disponiblen Einnahmen möglichst gleichmäßig einsetzt.

Der DStV plädiert deshalb dafür, die vorhandenen finanziellen Spielräume zuvorderst für strukturelle Steuerreformen und Steuerentlastungen – sowohl für Privatpersonen als auch für Unternehmen – zu nutzen, die das wirtschaftliche Klima in Deutschland befördern und weitere

Anreize für (Inbound-)Investitionen schaffen sollten. Steuerpolitik sollte nach Ansicht des DStV auch immer als Teil der Standortpolitik verstanden werden.

Dieses Anliegen erscheint mit Blick auf das unlängst vom IMD World Competitive Center veröffentlichte [World Competitiveness Ranking 2019](#) zudem umso drängender: Deutschland ist in der Rangliste der wettbewerbsfähigsten Volkswirtschaften erneut zurückgefallen und belegt nunmehr Platz 17 (Vorjahr: 15). Die ist vor allem deshalb bedauerlich, da die Bundesrepublik noch im WCC-Ranking 2014 auf dem sechsten Platz lag. Deutschland droht immer weiter ins Hintertreffen zu geraten. Deshalb bedarf es, um die Wettbewerbsfähigkeit und Standortattraktivität unserer Volkswirtschaft zu erhöhen, eines modernen, investitionsfreundlichen Unternehmensteuerrechts, das finanzielle Freiräume für Wachstum schafft.

Der vorliegende Entwurf beschränkt sich hingegen leider darauf, für einzelne Gruppen von Steuerpflichtigen Entlastungen einzuführen, deren gesamtwirtschaftlicher Effekt vernachlässigbar erscheint. Zudem werfen sie hinsichtlich ihrer z. T. angestrebten Lenkungswirkung Zweifel auf. Zugleich führen diese Begünstigungen jedoch zu Mindereinnahmen, die für andere Vorhaben – insbesondere vor dem Hintergrund eines Haushalts ohne neue Schulden – nicht länger zur Verfügung stehen.

So belaufen sich die ausgewiesenen Mindereinnahmen etwa für die Einführung einer Sonderabschreibung für nach dem 31.12.2019 angeschaffte Elektrolieferfahrzeuge (§ 7c (neu) EStG-E) auf insgesamt 140 Mio. EUR. Auch wenn die Reduktion des CO<sub>2</sub>-Ausstoßes mit Blick auf den Klimawandel nach Ansicht des DStV zweifelsohne geboten ist, ist dennoch fraglich, ob die (ausschließliche) steuerliche Förderung von Elektro- und Hybridantrieben aktuell der richtige Ansatz ist bzw. ob die Mittel an dieser Stelle optimal eingesetzt werden:

- (1) Die Klimabilanz von Elektrofahrzeugen ist umstritten. Die hierzu veröffentlichten Studien zeichnen kein klares Bild. Ob ein heute gekauftes Elektroauto über seinen Lebenszyklus hinweg tatsächlich weniger Umweltschäden zur Folge hat als ein Fahrzeug mit Verbrennungsmotor, ist nach unserem Dafürhalten nicht völlig zweifelsfrei geklärt.
- (2) Zudem lässt die ausschließliche Förderung von Elektro- bzw. Hybridantrieben die u. E. gebotene Technologieoffenheit vermissen. Dabei können auch andere Antriebsarten (z. B. Wasserstoff) förderlich für eine umweltverträglichere Mobilität sein.

(3) Die Attraktivität von Elektrofahrzeugen hängt zu großen Teilen von der Ladesäuleninfrastruktur ab. Sofern man die Elektromobilität – als Teil eines technologieoffenen und umweltfreundlichen Mobilitätskonzepts – fördern will, erscheint es dem DStV daher sinnhafter, die Mittel zunächst in den Ausbau der entsprechenden Infrastruktur zu investieren.

Wir möchten außerdem darauf hinweisen, dass die zu erwartenden Auswirkungen auf die Steuereinnahmen in dem Entwurf nicht in allen Bereichen transparent ausgewiesen wurden (vgl. u. a. § 8 Abs. 2 Satz 12 (neu) EStG-E). Wir bitten darum, dies im Regierungsentwurf sowie bei künftigen Gesetzesvorhaben für alle betroffenen Normen nachvollziehbar darzustellen.

## B. Anmerkungen zum Referentenentwurf

### I. Zu Artikel 2 – Weitere Änderungen des Einkommensteuergesetzes

#### Zu Nr. 6 lit. a) – § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 (neu) EStG-E – Abgrenzung von Geldleistung und Sachbezug

Gemäß § 8 Abs. 1 Satz 2 (neu) EStG-E sollen künftig zu den Geldeinnahmen u. a. zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, gehören. Dies soll nach § 8 Abs. 1 Satz 3 (neu) EStG-E nicht für Gutscheine gelten, die den Erwerb von Gütern und Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins ermöglichen.

Die geplante Änderung ist nach Auffassung DStV aus nachfolgenden Gründen abzulehnen:

#### a) Keine Änderung der BFH-Rechtsprechung

Begründet wird die geplante Änderung u. a. mit der diesbezüglichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Das BMF führt in der Gesetzesbegründung (vgl. Referentenentwurf, S. 109) aus, der BFH habe „(...) mit Urteilen vom 7. Juni und 4. Juli 2018 (VI R 13/16 und VI R 16/17) seine Rechtsprechung zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug erneut geändert bzw. fortentwickelt“ hat. So sollen „(...) z. B. zweckgebundene Geldleistungen oder nachträgliche Kostenerstattungen entgegen der bisherigen Rechtsprechung nun nicht mehr ohne weiteres als Sachbezug“ gelten.

Der BFH habe außerdem in seiner Urteilsbegründung zu dem Verfahren VI R 16/17 eine Differenzierung zwischen Gutscheinen und Geldkarten anhand zivilrechtlicher Abgrenzungskriterien vorgenommen. Hiernach *„sei ein Gutschein in der Regel ein sogenanntes kleines Inhaberpapier im Sinne des § 807 BGB, mithin das Recht, bis zur Höhe des jeweiligen Gutscheinwerts Waren oder Dienstleistungen, also Sachbezüge, vom Aussteller zu beziehen. Geldsurrogate, wie z. B. Geldkarten, enthielten dagegen keine Leistungsverpflichtung und die Sachbezugseigenschaft sei zweifelhaft.“*

Nach Ansicht des DStV bieten die o. g. Entscheidungen keine Anhaltspunkte für eine Änderung der Rechtsprechung. Der BFH betont vielmehr in beiden Entscheidungen erneut, dass für die Beurteilung, ob die Zusage des Arbeitgebers als Barlohn oder als Sachbezug zu qualifizieren ist, allein die arbeitsvertraglich getroffene Zusage entscheidend ist. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen nach der BFH-Rechtsprechung ausdrücklich weiterhin Sachbezüge bevor. Unerheblich sei dann, ob der Arbeitnehmer die Sache unmittelbar vom Arbeitgeber erhält oder ob der Arbeitnehmer die Sache von einem Dritten auf Kosten des Arbeitgebers bezieht.

Der DStV kann ferner nicht erkennen, dass der BFH – wie in der Gesetzesbegründung vorgetragen – Zweifel an der Sachbezugseigenschaft von Geldsurrogaten geäußert hat. Mit Verweis auf das Schrifttum hat der BFH lediglich ausgeführt, dass Geldsurrogate (z. B. Geldkarten) nicht unter § 807 BGB fielen und insoweit keine kleinen Inhaberpapiere darstellten. Für deren Sachbezugseigenschaft erscheint diese Aussage – die im Übrigen als Obiter Dictum zu werten sein dürfte – indes unerheblich. Denn der BFH hat in seiner Entscheidung VI R 21/09 ausdrücklich klargestellt, dass es für die Einordnung als Sachbezug nicht von Belang ist, ob ein Inhaberpapier i. S. d. § 807 BGB vorliegt. Es ist unwahrscheinlich, dass er im Rahmen eines Obiter Dictums hiervon abrücken wollte.

## **b) Politische Bedenken**

Die durchschnittliche Abgabenlast (Steuern und Sozialabgaben) auf Arbeitseinkommen liegt in Deutschland für Alleinstehende ohne Kinder bei 39,7 %; nur in Belgien ist sie mit 39,8 % noch höher (vgl. [OECD, Taxing Wages 2019](#), S. 24).

Selbst wenn man die Auffassung vertritt, dass die 44-Euro-Grenze entgegen ihres ursprünglichen Zwecks zur Entgeltoptimierung genutzt wird: Mit Blick auf die hohe Abgabenbelastung von Arbeitnehmern hierzulande sowie die seit Jahren stetig steigenden Steuereinnahmen (vgl. [Statistisches Bundesamt, Kassenmäßige Steuereinnahmen nach Steuerarten, Zeitreihen](#)) erscheint dies nach Auffassung des DStV hinnehmbar.

Eine Einschränkung dieser Möglichkeit käme zudem einer Steuererhöhung gleich. Denn aufgrund der angedachten erweiterten Definition von Geldleistungen dürfte für viele Arbeitnehmer, deren Sachbezüge bisher unter die 44-Euro-Grenze fallen, die Steuer- und Sozialabgabenfreiheit entfallen. Die Ausnahme für bestimmte Gutscheinarten dürfte diesen Nachteil nur unzureichend kompensieren.

Es steht überdies zu befürchten, dass diese Ausnahme vor allem Anbietern mit breitem Sortiment zugutekommt, da diese dem Arbeitnehmer die größte Auswahl bieten. Lokale Anbieter mit geringerer Sortimentsbreite hätten hingegen das Nachsehen.

### **c) Zusätzlicher Verwaltungsaufwand**

Die Einschränkung der Anerkennung als Sachbezug würde zu einer verstärkten Notwendigkeit von Einzelbelegprüfungen führen. Von dem damit einhergehenden Verwaltungsaufwand wären neben den Unternehmen vor allem deren steuerliche Berater betroffen. Der Nachweis über das Vorliegen der Sachbezugsvoraussetzungen würde in den Kanzleien zusätzliche Kapazitäten binden, die bislang nicht notwendig waren. Bei vielen heute gängigen Lösungen lassen sich geforderte Nachweise einfach erbringen; sie sind in der Praxis gut handhabbar.

Die geplante Änderung dürfte zudem vermehrt Abgrenzungsfragen aufwerfen und insoweit – speziell in Rahmen von Lohnsteueraußenprüfungen – zu Streitigkeiten führen. Die angestrebte Vereinfachung der Verwaltungsabläufe dürfte insoweit ins Gegenteil verkehrt werden.

**Petition:** § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 (neu) EStG-E sollten vor dem vorstehenden Hintergrund ersatzlos gestrichen werden.

### **Zu Nr. 6 lit. a) – § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 (neu) EStG-E – Folgewirkungen**

Die Änderung der Definition von Geldleistungen wirft außerdem Abgrenzungsfragen auf. So könnten unter die geänderte Definition der Geldleistung bspw. Essensmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) fallen. In diesem Fall käme wohl auch nicht die

Ausnahme gemäß § 8 Abs. 1 Satz 3 (neu) EStG-E zur Anwendung, da die betroffenen Essensmarken regelmäßig nicht zum Bezug von Waren des entsprechenden Anbieters berechtigen.

Sollten Essensmarken von der Änderung erfasst sein, ist aus unserer Sicht indes fraglich, ob dies intendiert ist. Nach unserem Verständnis zielt die geplante Änderung primär darauf ab, aus Sicht des Gesetzgebers unerwünschte Entgeltoptimierungsmöglichkeiten im Rahmen der 44-Euro-Freigrenze zu beseitigen. Essensmarken fallen nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung allerdings nicht unter die 44-Euro-Freigrenze, sondern sind mit dem amtlichen Sachbezugswert (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR) zu bewerten und – entweder durch den Arbeitnehmer oder pauschal durch den Arbeitgeber – zu versteuern. Damit sind sie gegenwärtig gerade nicht von der Entgeltoptimierung im Rahmen der 44-Euro-Freigrenze umfasst. Die bisherige Verwaltungspraxis sollte nach Auffassung des DStV weiterhin gelten.

Überdies sind Essensmarken kleine Inhaberpapiere i. S. d. § 807 BGB (vgl. Palandt/*Sprau* (2019), § 807 BGB Rn. 3). Ausgehend von den Ausführungen in der Gesetzesbegründung sollen diese nach unserem Verständnis weiterhin Sachbezüge darstellen.

**Petition:** Soweit trotz der erheblichen rechtlichen und politischen Bedenken an der geplanten gesetzlichen Änderung insgesamt festgehalten werden soll, bitten wir um Klarstellung, dass Essensmarken weiterhin als Sachbezug gelten.

#### **Zu Nr. 6 lit. b) – § 8 Abs. 2 Satz 12 (neu) EStG-E – Bewertungsabschlag für Mitarbeiterwohnungen**

Sofern der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Dienstwohnung unentgeltlich oder verbilligt überlässt, stellt dies als Sachbezug i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Der Wert des Sachbezugs ergibt sich nach geltender Rechtslage aus der Differenz der tatsächlich vom Arbeitnehmer entrichteten Miete und der ortsüblichen Miete für eine vergleichbare Wohnung (sog. ortsüblicher Mietwert).

Der Entwurf sieht vor, einen Bewertungsabschlag bei der Bewertung des Sachbezugs einzuführen. Dieser soll ein Drittel des ortsüblichen Mietwerts betragen. Der Bewertungsabschlag soll nur zur Anwendung kommen, wenn der ortsübliche Mietwert der Wohnung nicht mehr als 20 EUR/qm beträgt. Mit der geplanten Änderung wird das Ziel verfolgt,

*„(...) dem in hochpreisigen Ballungsgebieten bestehenden Bedarf an bezahlbarem Wohnraum nachzukommen und gleichzeitig die soziale Fürsorge des Arbeitgebers zu unterstützen, seinen Arbeitnehmern entsprechenden Wohnraum anzubieten“ (vgl. Referentenentwurf, S. 109).*

Gegen dieses Vorhaben hat der DStV grundsätzliche Bedenken: So überzeugt es insbesondere nicht, einerseits die Änderung der Abgrenzung von Geldleistung und Sachbezug (§ 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 (neu) EStG-E) mit einer steuerlichen Ungerechtigkeit im Bereich der Arbeitnehmer zu begründen (vgl. Referentenentwurf, S. 109). Andererseits wird aber mit dem Bewertungsabschlag eine neue Begünstigung geschaffen, die jedoch nur Mitarbeitern finanzstarker Unternehmen zugutekommen dürfte. Nur solche Unternehmen sind in der Lage, Arbeitnehmern entsprechende Wohnungen zur Verfügung zu stellen.

Zudem gehen wir davon aus, dass die geplante Änderung zu Steuermindereinnahmen führen wird – auch wenn diese im Referentenentwurf nicht ausgewiesen sind. Die hierfür genutzten finanziellen Spielräume könnten nach Auffassung des DStV – wie bereits im Vorwort ausgeführt – an anderer Stelle sinnvoller eingesetzt werden.

Der DStV sieht überdies die Gefahr, dass die geplante Änderung zu Verwerfungen in angespannten Wohnungsmärkten führt: Unternehmen, die bereits jetzt häufig nur schwer Fachkräfte finden, könnten aufgrund des Steuervorteils verstärkt Bestandswohnungen nachfragen, um Mitarbeiter zu gewinnen bzw. zu binden. Dass Unternehmen stattdessen eigene Wohnungen bauen, ist nach Auffassung des DStV dagegen nicht gesichert. Durch die steigende Nachfrage nach Wohnungen könnte es zu einem weiteren Preisanstieg auf dem Wohnungsmarkt kommen – unter dem primär diejenigen leiden würden, denen vom Arbeitgeber keine Wohnung gestellt werden kann. Für einen großen Teil der Einwohner in den angespannten Wohnungsmärkten, bei denen der Arbeitgeber schlechterdings finanziell nicht in der Lage ist, eine Wohnung zu stellen, würde (bezahlbarer) Wohnraum sich insoweit noch weiter verknappen.

**Petition:** Der Bewertungsabschlag für Mitarbeiterwohnungen sollte nach Ansicht des DStV verworfen werden. Die hierfür eingeplanten Mittel sollten stattdessen vorzugsweise für Entlastungen verwendet werden, die einem größeren Teil der Steuerpflichtigen zugutekommen.

Soweit an dem Vorhaben dennoch festgehalten werden sollte, bitten wir darum, die damit einhergehenden Steuermindereinnahmen nachvollziehbar auszuweisen.

### **Zu Nr. 10 lit. b) – § 20 Abs. 2 Satz 3 EStG-E – Veräußerung von Kapitalforderungen**

§ 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 1 EStG-E bestimmt, dass die vollständige oder teilweise Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung keine Veräußerung ist. Damit soll ausweislich der Begründung die BFH-Rechtsprechung (VIII R 13/15) korrigiert werden (vgl. Referentenentwurf, S. 116). Dieser entschied, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 i.V.m. Satz 2 EStG führt (BFH-Urteil vom 24.10.2017 – VIII R 13/15, BFH/NV 2018, S. 280). Der DStV bedauert die Abkehr von der systematischen Argumentation der BFH-Rechtsprechung.

§ 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 und 3 EStG-E bestimmen ferner, dass sowohl die Ausbuchung als auch die Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten keine Veräußerung darstellen. § 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 4 EStG-E soll zudem als Auffangtatbestand dienen. Demnach soll ein den Nummern 1 bis 3 vergleichbarer Ausfall von Wirtschaftsgütern i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG nicht als Veräußerung i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG gelten.

#### **a) Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus Kapitalforderungen**

Durch die Neuerung würde es zu einer Ungleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus Kapitalforderungen kommen. Diese könnte gegen den verfassungsseitig geschützten Gleichheitsgrundsatz aus Art. 3 GG verstoßen (vgl. ebenso *Bartel/Geberth*, DB 2019, S. 1175).

Aus Sicht des DStV unterstellt der Entwurf fehlerhafterweise, dass eine Wertänderung nur einseitig wirken könne und positive Wertänderungen über den Nominalwert hinaus bei Kapitalforderungen ausgeschlossen seien (vgl. Referentenentwurf, S. 115). Gewinne aus Kapitalforderungen können durchaus entstehen. Etwa, wenn Forderungen unter dem Nennwert gekauft, aber zum Nennwert zurückgezahlt werden.

**Petition:** Der DStV fordert eine Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus Kapitalforderungen.

## **b) Abgrenzungsfragen**

Aus Sicht des DStV ist klärungsbedürftig, welche Fälle durch den Auffangtatbestand (§ 20 Abs. 2 Satz 3 Nr. 4 EStG-E) erfasst werden sollen. Fraglich ist insbesondere, ob die Übertragung teilweise **werthaltiger** Wirtschaftsgüter unter den Auffangtatbestand fallen soll. In Anbetracht dessen, dass § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG-E bewusst (?) nur auf „wertlose“ Wirtschaftsgüter Bezug nimmt, spricht einiges dafür, dass die Übertragung teilweise „werthaltiger“ Wirtschaftsgüter zu einem Verlust i.S.d. § 20 Abs. 2 EStG führen könnte.

**Petition:** Der DStV bittet um Klarstellung der steuerlichen Folgen der Übertragung teilweise werthaltiger Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus wäre eine untergesetzliche Konkretisierung der neuen unbestimmten Rechtsbegriffe „wertlos“ und „werthaltig“ wünschenswert.

## **II. Zu Artikel 5 – Änderung des Gewerbesteuergesetzes**

### **Zu Nr. 1 lit. e) – § 3 Nr. 32 (neu) GewStG-E – Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen**

Aufgrund der durch den Betrieb einer Solaranlage entstehenden Gewerbesteuerpflicht werden auch kleine Solaranlagenbetreiber (z. B. Eigenheimbesitzer) gegenwärtig zwangsweise Mitglied einer Industrie- und Handelskammer (IHK). Denn die IHK-Mitgliedschaft ist an das Vorliegen einer Gewerbesteuerpflicht geknüpft. Sie müssen jedoch häufig weder IHK-Beiträge noch – aufgrund des Freibetrags des § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG – Gewerbesteuer zahlen. Nach § 3 Nr. 32 (neu) GewStG-E sollen Betreiber kleiner Solaranlagen (z. B. Eigenheimbesitzer) künftig von der Gewerbesteuer befreit werden. Damit sollen die Zwangsmemberschaft in der IHK entfallen und die bürokratischen Folgen der Kammermitgliedschaft auf Ebene des Unternehmens und der Kammern vermieden werden (vgl. Referentenentwurf, S. 134/135).

Unter Gesichtspunkten des Bürokratieabbaus könnte diese Änderung dem ersten Anschein nach begrüßt werden. Allerdings soll sie gemäß der Gesetzesbegründung zukünftig dazu führen, dass der Steuerpflichtige eine Gewerbesteuererklärung abgeben muss; in dieser müssten die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachgewiesen werden (vgl. Referentenentwurf, S. 135).

Bisher sind Solaranlagenbetreiber häufig nicht von der Pflicht zur Abgabe einer Gewerbesteuererklärung betroffen. Denn aufgrund von § 25 Abs. 1 Nr. 1 GewStDV ist, soweit

der Gewerbeertrag den Betrag von 24.500 Euro im Erhebungszeitraum nicht übersteigt, die Abgabe einer Gewerbesteuererklärung nicht zwingend erforderlich.

Im Ergebnis würde mit der geplanten Gewerbesteuerbefreiung zwar Bürokratie durch den Wegfall der IHK-Mitgliedschaft abgebaut. Zugleich wird jedoch Bürokratie durch die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung aufgebaut. Dabei dürfte es im Regelfall unverändert zu keiner Gewerbesteuerzahlung kommen, sodass der hierdurch für alle Beteiligten entstehende Aufwand entbehrlich erscheint.

**Petition:** Der DStV plädiert deshalb dafür, von der Einführung der Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen abzusehen. Stattdessen sollte – wie im Referentenwurf als Alternative vorgeschlagen (vgl. Referentenentwurf, S. 70) – das IHK-Gesetz geändert werden. Hierdurch ließe sich ein Bürokratieabbau erreichen, ohne gleichzeitig neue Bürokratie für die Steuerpflichtigen, die Berater und die Finanzverwaltung aufzubauen.

### **III. Zu Artikel 8 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes**

Der Rat der EU beschloss im Dezember letzten Jahres eine Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) (vgl. Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten, [ABl. EU L 311/3](#)). Sie enthält sog. „quick fixes“. Die Mitgliedstaaten müssen diese mit Wirkung ab 1.1.2020 im nationalen Recht verankern. Im Folgenden werden ausgewählte Umsetzungsmaßnahmen beleuchtet.

#### **Zu Nr. 4 lit. b) und c) – § 3 Abs. 6a UStG-E – Reihengeschäfte**

§ 3 Abs. 6a UStG-E regelt die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft. Der Transport durch einen Zwischenhändler führte in der Vergangenheit immer wieder zu Problemen. § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E regelt entsprechend der MwStSystRL, dass in den Fällen, in denen der Zwischenhändler den Transport durchführt, die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen ist. Etwas anderes gilt nur, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. Dafür muss er gegenüber dem leistenden Unternehmer eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) verwenden.

Die auf europäischer Ebene geschaffene Regelung der Zuordnung bei Warentransport durch den Zwischenhändler schafft für die betroffenen Unternehmen deutlich mehr Rechtssicherheit. Bedauerlicherweise regelt Art. 36 MwStSystRL jedoch nur den Fall, in denen ein Zwischenhändler den Warentransport vornimmt.

Nach nationalem Verständnis sind zwar die Fälle, in denen der erste Lieferer bzw. der letzte Abnehmer in der Lieferkette den Warentransport durchführt, eindeutig. Im ersten Fall wäre die erste Lieferung und im zweiten Fall die letzte Lieferung der Kette die Warenbewegte (vgl. § 3 Abs. 6a Sätze 2 und 3 UStG-E; Abschn. 3.14 Abs. 8 UStAE); auch vertritt die Europäische Kommission diese Auffassung (vgl. [COM\(2017\) 569 final, S. 13](#)). Der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) teilt indes dieses Selbstverständnis nicht. In seinen jüngeren Urteilen „Kreuzmayer“ ([EuGH-Urteil vom 21.02.2018, C-628/16](#)) und „Arex“ ([EuGH-Urteil vom 19.12.2018, C-414/17](#)) stellte er zur Ermittlung der bewegten Lieferung – ungeachtet dessen, wer den Warentransport durchführte (!) – auf die Frage ab, wann die Verfügungsmacht übertragen wurde.

Die Frage, wer für den Transport verantwortlich ist, scheint für den EuGH ohne Bedeutung (vgl. ebenso *Salder/von Streit*, UR 2019, S. 201 (207)). Dies könnte künftig zu erheblichen neuen Rechtsunsicherheiten für die Betroffenen führen. Die aufwendige Einzelfallprüfung des EuGH nach dem Übergang der Verfügungsmacht ist wenig praxistauglich.

**Petition:** Der DStV empfiehlt, dass sich Deutschland für eine Änderung der MwStSystRL einsetzt. Die Zuordnung der Warenbewegung durch den ersten Lieferer bzw. den letzten Abnehmer im Reihengeschäft sollte ebenfalls in der MwStSystRL verankert werden.

**Zu Nr. 5 lit. a) – § 4 Nr. 1 lit. b) UStG-E – Zusammenfassende Meldung (ZM) als materielle Voraussetzung einer umsatzsteuerfreien innergemeinschaftlichen (i.g.) Lieferung**

§ 4 Nr. 1 b) UStG-E versagt die Steuerbefreiung für i.g. Lieferungen, wenn der Unternehmer der Pflicht zur Abgabe einer ZM nicht, nicht vollständig oder unrichtig nachgekommen ist. Mit der Verschärfung wird Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL zwar grundsätzlich zutreffend, aber u.a. nicht vollständig umgesetzt.

#### **a) Fehlende europarechtlich vorgesehene Rückausnahme**

Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL sieht eine Rückausnahme der Versagung der Steuerbefreiung vor. Demnach entfällt die Steuerbefreiung nicht, wenn der Lieferer sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörde ordnungsgemäß begründet hat.

Bei der Umsetzung in nationales Recht wird auf eine solche gesetzliche Rückausnahme verzichtet. Die nationale Umsetzung geht damit über die europarechtlichen Vorgaben hinaus.

**Petition:** Der DStV fordert, die Rückausnahme der Versagung der Steuerbefreiung entsprechend der MwStSystRL im Umsatzsteuergesetz zu implementieren.

#### **b) Steuerliche Rückwirkung berechtigter ZM**

Gemäß der Begründung des Referentenentwurfs soll eine nachträgliche Berichtigung der ZM bzw. eine verspätete Abgabe auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken (vgl. Referentenentwurf, S. 146). Der DStV begrüßt dies. So würden steuerstrafrechtliche Risiken der Steuerpflichtigen deutlich minimiert. Er gibt jedoch zu bedenken, dass diesen Ausführungen die notwendige Rechtskraft fehlt.

**Petition:** Der DStV regt an, die genannten Ausführungen der Begründung des Referentenentwurfs gesetzlich zu normieren.

#### **Zu Nr. 5 lit. e) – § 4 Nr. 21 lit. a) UStG-E – Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen**

Nach der Neufassung des § 4 Nr. 21 UStG soll die für die Steuerfreiheit der Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen notwendige Bescheinigung nicht länger erforderlich sein. Diese wurde bislang von der zuständigen Landesbehörde erteilt. Nach dem Referentenentwurf sollen die Finanzbehörden das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale nunmehr in eigener Zuständigkeit prüfen.

Aus der geplanten Änderung resultieren – anders als ausweislich der Gesetzesbegründung intendiert (vgl. Referentenentwurf, S. 151) – für die Praxis große Unsicherheiten. Durch die Neuregelung werden neue Rechtsbegriffe eingeführt, die nach Auffassung des DStV zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis führen könnten. Wird nunmehr erst im Besteuerungsverfahren – schlimmstenfalls erst im Rahmen einer Jahre später folgenden Betriebsprüfung – geprüft und festgestellt, ob die Auffassung des Steuerpflichtigen und seines

Beraters über das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zutreffend war, können sich rückwirkend erhebliche Probleme ergeben. Wurden Umsätze etwa aufgrund der Annahme steuerfreier Leistungen ohne Umsatzsteuer ausgewiesen und beurteilt die Finanzbehörde den Sachverhalt später abweichend, so schuldet der Unternehmer dennoch die Umsatzsteuer. Die geschuldete Umsatzsteuer hat er in diesem Fall jedoch nicht vom Leistungsempfänger vereinnahmt und muss sie ggf. aus seinen Nettoeinnahmen begleichen. Hinzu kommen ggf. Nachforderungszinsen in Höhe von aktuell 6 % p. a.

Neben den drohenden Konsequenzen für den Steuerpflichtigen resultieren aus dieser Rechtsunsicherheit erhebliche Haftungsrisiken für den steuerberatenden Berufsstand. Dieser Rechtsunsicherheit kann im Regelfall auch nicht mit einer verbindlichen Auskunft begegnet werden, da die Sachverhalte häufig schon verwirklicht sind (§ 89 Abs. 2 Satz 1 AO). Selbst wenn dies nicht der Fall ist, erscheint diese Lösung mit Blick auf die Gebührenpflicht (§ 89 Abs. 3 AO) der verbindlichen Auskunft unverhältnismäßig.

Die geplante Änderung wirft überdies zeitliche Abgrenzungsfragen auf: Das Seminargeschäft läuft „nonstop“ und Seminare, die im Jahr 2020 stattfinden, werden vielfach bereits 2019 gebucht und bezahlt. Eine Abstimmung mit der Finanzverwaltung dürfte nach unserem Verständnis indes frühestens mit Inkrafttreten des Gesetzes am 01.01.2020 erfolgen (vgl. Referentenentwurf, Artikel 26 Abs. 2, S. 67). Es stellt sich die Frage, nach welcher Rechtslage die im Jahr 2019 gebuchten und im Jahr 2020 ausgeführten Leistungen zu beurteilen sind.

**Petition:** Nach Ansicht des DStV ist daher eine frühzeitige und für die Finanzverwaltung bindende Mitteilung an den Steuerpflichtigen über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG-E dringend geboten, z. B. im Wege eines Auskunfts- oder Bescheinigungsverfahrens. Zudem sollte ein Übergangszeitraum von 12 Monaten gelten, um zeitliche Abgrenzungsschwierigkeiten in der Praxis zu vermeiden.

#### **Zu Nr. 7 – § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG-E – USt-IdNr. des Erwerbers als materielle Voraussetzung einer umsatzsteuerfreien i.g. Lieferung**

§ 6a Abs. 1 Satz 1 UStG-E erweitert die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer i.g. Lieferung um ein weiteres Merkmal: Der Erwerber muss in einem anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registriert sein als demjenigen, in dem der Transport beginnt. Er muss dem Lieferer außerdem seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitteilen. Mit der Neuerung wird

Art. 138 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL umgesetzt. Dennoch regt der DStV die folgenden Aspekte an.

**a) Zeitliche Umsetzungsschwierigkeiten**

Der DStV sieht die Gefahr, dass die Steuerbefreiung einer i.g. Lieferung insbesondere Anfang 2020 oftmals daran scheitern könnte, dass der Vertragspartner im EU-Ausland (noch) keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer vorweisen kann. Durch die vermehrte Beantragung dürfte mit einer verlängerten Bearbeitungszeit zu rechnen sein. Dies könnte ein fristgerechtes Erteilen der Nummer erschweren.

**Petition:** Der DStV regt eine Übergangsfrist an, in der es für die Steuerbefreiung unschädlich ist, wenn der Abnehmer noch keine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer besitzt, sofern er nachweist, dass er diese bereits beantragt hat.

**b) Folgen für innergemeinschaftliches Verbringen**

Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem ein Gegenstand vom Inland in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates gelangt, ist gem. § 3 Abs. 1a UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Diese Lieferung gilt gem. § 6a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung. Sie ist unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei (vgl. Abschn. 1a.2. Abs. 2 UStAE).

Die Erweiterung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gem. § 6a UStG-E führt dazu, dass sich ein Unternehmer für Fälle des Verbringens im EU-Ausland registrieren muss. Ohne die notwendige Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer würde das Verbringen sonst zu einer steuerpflichtigen Lieferung führen. Das Gesetz sieht keinen Vorsteuerabzug aus dem steuerpflichtigen Verbringen vor, so dass der Unternehmer mit der Umsatzsteuer belastet wäre.

**Petition:** Der DStV bittet, zumindest in der Gesetzesbegründung einen Hinweis zu den Auswirkungen der Gesetzesänderung auf die Fälle des umsatzsteuerlichen Verbringens aufzunehmen.

#### IV. Zu Artikel 18 – Änderung des Steuerberatungsgesetzes

Die mit dem vorliegenden Entwurf unter dem Artikel 18 vorgesehenen gesetzlichen Klarstellungen sowie redaktionellen Anpassungen des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) sind nach Ansicht des DStV zu begrüßen.

Mit Blick auf die seit dem 25.05.2018 geltende Datenschutzgrundverordnung (DSGVO) regt der DStV allerdings dringend an, zusätzlich zu den bereits vorgeschlagenen Änderungen im Weiteren auch eine Anpassung des § 11 StBerG vorzunehmen. Sie ist aus Sicht des DStV notwendig, um die besondere Stellung der Steuerberater, insbesondere die Bedeutung der Berufspflichten, auch im Kontext des Datenschutzrechts klarzustellen.

Im Einzelnen regen wir folgende Anpassungen an:

- a) In der **Überschrift des § 11 StBerG** sollte künftig die Formulierung „Verarbeitung personenbezogener Daten“ verwendet werden. Dies entspricht den Begrifflichkeiten, wie sie auch in Art. 4 DSGVO vorgesehen sind. Aus diesem Grund sollte der mit der DSGVO eingeführte datenschutzrechtliche Verarbeitungsbegriff auch in § 11 StBerG Eingang finden und die bisherige Formulierung insoweit redaktionell angepasst werden, um einen entsprechenden normativen Gleichlauf herzustellen.
- b) Des Weiteren sollten die bisherigen Regelungen des § 11 StBerG in einem **neuen § 11 Abs. 1 StBerG** gebündelt und um einen neuen Satz 4 ergänzt werden, wonach gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchstabe g) DSGVO besondere Kategorien personenbezogener Daten nach Art. 9 Abs. 1 DSGVO in diesem Rahmen verarbeitet werden dürfen.

Denn die Verarbeitung besonderer Datenkategorien wie etwa von Gesundheitsdaten durch einen Steuerberater bedarf regelmäßig einer gesetzlichen Grundlage. Anderenfalls wäre die Verarbeitung gemäß Art. 9 Abs. 1 DSGVO grundsätzlich unzulässig.

Vor diesem Hintergrund wurde in der Praxis in jüngerer Zeit die Frage diskutiert, ob die Mandatierung von Steuerberatern unzulässig sei, soweit von diesen in diesem Kontext auch Gesundheitsdaten verarbeitet werden. Relevant wird diese Frage in der Praxis etwa im Rahmen der Übernahme der Finanzbuchhaltung eines Sanitätshauses oder eines Optikers.

Vor diesem Zusammenhang trägt die beschriebene klarstellende Ergänzung des oben genannten Satzes 4 dazu bei, auch in den beschriebenen Fällen unter Wahrung und Beachtung der besonderen Vertrauensstellung des Steuerberaters die notwendige Rechtssicherheit für alle Beteiligten zu schaffen und so die ordnungsgemäße steuerliche Beratung auch weiterhin zu gewährleisten. Der mit den besonderen Anforderungen des Art. 9 Abs. 2 Buchstabe g) DSGVO verfolgte gesetzgeberische Zweck wird im Übrigen bereits durch die strafbewehrte Pflicht des Steuerberaters zur Verschwiegenheit in ausreichendem Maße abgebildet.

- c) Schließlich sollte in einem **neuen § 11 Abs. 2 StBerG** klarstellend ergänzt werden, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten bei der Erfüllung von Steuerberatungsaufgaben durch alle Personen, die nach § 3 StBerG zur Hilfeleistung in Steuersachen befugte sind, stets weisungsfrei erfolgt.

Damit wird zum einen mit Blick auf das neue Instrument der „gemeinsam für die Verarbeitung Verantwortlichen“ (Art. 26 DSGVO) deutlich, dass eine freie Berufsausübung durch Steuerberater letztlich nur unter Beachtung ihrer besonderen beruflichen Pflichten in eigenverantwortlicher Weise erbracht werden kann, wenn diese Berufsausübung auch tatsächlich weisungsfrei erfolgt.

Zugleich wird mit der Ergänzung gesetzlich klargestellt, dass es sich bei den Tätigkeiten der Berufsangehörigen nicht um Auftragsverarbeitung im Sinne des Art. 28 DSGVO handelt. Vielmehr sind die Leistungen der Steuerberater immer als eigenständige Fachleistungen zu sehen. Im Gegensatz etwa zu einem Rechenzentrum nehmen Steuerberater auch bei der Lohn- und Gehaltsbuchführung fortlaufend steuerrechtliche und sozial-versicherungsrechtliche Würdigungen vor. Hierzu sind sie bereits mit Blick auf ihre besonderen Berufspflichten angehalten. Im Vordergrund steht damit stets ihre eigenverantwortliche fachliche Prüfungs- und Beratungsleistung.

So müssen Steuerberater in der Lohn- und Gehaltsbuchführung die relevanten Zahlen fortlaufend überprüfen, auch um beispielsweise festzustellen, ob Buchungen wie im Vormonat erfolgen können, oder ob ggf. Anpassungen erforderlich sind. Dies entspricht im Übrigen auch der Erwartungshaltung der Mandanten an eine umfassende Beratung (vgl. u. a. OLG München, Urteil vom 13. Februar 2017, Az. 15 U 886/17, Stbg 2018, 327

ff.). Zudem unterliegen Steuerberater bei der Feststellung von Unstimmigkeiten bei der Lohnbuchführung etwa im Gegensatz zu Rechenzentren strengen Beratungs- und Hinweispflichten gegenüber ihren Mandanten (vgl. u. a. BGH-Urteil vom 12. Februar 2004, Az. IX ZR 246/02, Stbg 2005, 84 ff.).

Außerdem lässt das Steuerberatungsgesetz eine Auftrennung der Aufgaben des Steuerberaters im Rahmen der Lohnabrechnung in einen (weisungsfreien) Beratungs- und einen (weisungsgebundenen) technischen Leistungsteil nicht zu. Die Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung ist insoweit auch keine „untergeordnete Tätigkeit“, sondern gehört zum gesetzlich vorgesehenen Aufgabenkatalog von Steuerberatern. Dies ist ein Umkehrschluss aus § 6 Nr. 4 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 StBerG. Im Übrigen gilt die Ausnahme des § 6 Nr. 4 StBerG nur für einen Teilbereich, nämlich die laufende Lohnabrechnung, und umfasst beispielsweise nicht die Einrichtung der Lohnabrechnung. Darüber hinaus stehen in § 1 Abs. 1 und 2 StBerG alle Hilfeleistungen in Steuersachen gleichrangig nebeneinander.

Ebenso geht § 29 Abs. 2 BDSG davon aus, dass die Weitergabe von personenbezogenen Daten an den Berufsgeheimnisträger im Rahmen des Mandats eine Übermittlung darstellt und somit eine Auftragsverarbeitung ausscheidet. Die Mandatierung durch Unternehmen und öffentliche Stellen ist datenschutzrechtlich unter den Rechtmäßigkeitsvoraussetzungen des Art. 6, insbesondere Abs. 1 Buchstabe f) und Art. 9 Abs. 2 Buchstabe g) DSGVO zulässig.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Tätigkeiten der Steuerberater stets eine eigenverantwortliche Fachleistung darstellen, die sie als Freiberufler weisungsungebunden ausüben und für die sie im Unterschied zu anderen Akteuren wegen ihrer besonderen beruflichen Pflichten einer erweiterten Haftung unterliegen. Im Interesse der Steuerberatungskanzleien und ihrer Mandanten ist es daher dringend erforderlich, in dieser Frage eine bundesweit einheitliche Handhabung sicherzustellen. Hierzu trägt die vorgeschlagene Ergänzung bei.

**Petition:** Der DStV schlägt daher vor, § 11 StBerG wie folgt anzupassen:

„§ 11 **Verarbeitung** ~~Erhebung und Verwendung~~ personenbezogener Daten

- (1) *Soweit es zur Erfüllung der Aufgaben nach diesem Gesetz erforderlich ist, dürfen personenbezogene Daten verarbeitet werden. Personenbezogene Daten dürfen auch für Zwecke künftiger Verfahren nach diesem Gesetz verarbeitet werden. § 83 dieses Gesetzes und § 30 der Abgabenordnung stehen dem nicht entgegen. **Besondere Kategorien personenbezogener Daten gemäß Art. 9 Abs. 1 der Verordnung (EU) 2016/679 dürfen gemäß Art. 9 Abs. 2 Buchstabe g) der Verordnung (EU) 2016/679 in diesem Rahmen verarbeitet werden.***
- (2) *Die Verarbeitung personenbezogener Daten bei der Erfüllung von Aufgaben nach diesem Gesetz erfolgt durch Personen nach § 3 weisungsfrei. Rechtmäßigkeitsgrundlagen nach Art. 6 und 9 der Verordnung (EU) 2016/679 bleiben im Übrigen unberührt.“*

Für ergänzende Erörterungen zu vorstehenden Überlegungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

RAin/StBin Sylvia Mein  
(stellv. Geschäftsführerin)

gez.

RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel  
(Referatsleiter Recht und Berufsrecht)

gez.

Denis Basta, M.A.  
(Referent für Steuerrecht)

gez.

Daniela Ebert, LL.M.  
(Referentin für Steuerrecht)

\*\*\*\*\*

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.

\*\*\*\*\*