

Deutscher Bundestag
Frau Katja Hessel MdB
RAin/FAinStR/StBin
Vorsitzende des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel
Me/DE/VJ – S 12/20

Telefon
+49 30 27876-530

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
johrden@dstv.de

Datum
22.10.2020

Gesetzentwurf der Bundesregierung – Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020

Sehr geehrte Frau Vorsitzende Hessel,

als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) bedanken wir uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 26.10.2020 zu oben genanntem Gesetzentwurf der Bundesregierung ([BT-Drs. 19/22850](#)). Gern nimmt der DStV zur Vorbereitung derselbigen die Möglichkeit zur Stellungnahme wahr. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen und Hinweise im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Neben den Ausführungen zu ausgewählten Punkten des Regierungsentwurfs finden Sie unter Gliederungspunkt C19 gleichfalls Hinweise zur Stellungnahme des Bundesrats ([BR-Drs. 503/20\(B\)](#)) zu oben genanntem Gesetzentwurf. Wir hoffen, diese sind Ihnen gleichfalls dienlich.

B. Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020

Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 2 – Abschaffung der Betriebsgrößengrenzen und Einführung einer einheitlichen Gewinngrenze, § 7g Abs. 1 EStG-E

Der Investitionsabzugsbetrag (IAB) und die Sonderabschreibung nach § 7g EStG stellen wichtige Gestaltungsmittel für die kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) dar. Die Vorverlagerung von Abschreibungspotential in ein Wirtschaftsjahr vor der Anschaffung oder Herstellung begünstigter

Wirtschaftsgüter ermöglichen es den Unternehmern, Liquidität zurückzuhalten, ihre Eigenkapitalausstattung zu verbessern und hierdurch die Finanzierung geplanter Investitionen zu erleichtern.

Der Regierungsentwurf sieht einschneidende Veränderungen im Rahmen des § 7g EStG vor. So sollen die bislang unterschiedlichen Betriebsgrößengrenzen abgeschafft und eine von der Einkunftsart unabhängige einheitliche Gewinngrenze von 150.000 € (vorher lt. Referentenentwurf: 125.000 €) eingeführt werden. Der Gesetzesbegründung ist zu entnehmen, dass insbesondere das bisherige Größenmerkmal „(Ersatz-)Wirtschaftswert“ im land- und forstwirtschaftlichen Bereich zur Folge hat, dass mitunter auch land- und forstwirtschaftliche Großbetriebe von den Begünstigungen des § 7g EStG profitieren ([a.a.O., S. 76](#)).

Das Ziel der Neuerung, die Abgrenzung begünstigter Betriebe insbesondere im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zu erleichtern, begründet aber nicht, warum generell das Größenmerkmal „Betriebsvermögen“ gestrichen werden soll. Vielmehr drängt sich die Frage auf, warum nicht eine gezielte gesetzliche Anpassung ausschließlich an der diagnostizierten „Problemstelle“ erfolgt. Eine umfassende Umgestaltung eines grundsätzlich bewährten Instruments ist für uns insoweit bereits nicht nachvollziehbar.

Darüber hinaus haben den DStV diverse Rückmeldungen aus der Praxis erreicht. Sie beklagen unisono, dass bei einem alleinigen Abstellen auf die gegenwärtig geplante Gewinngrenze in Höhe von 150.000 € der Anwendungsbereich der Regelung deutlich eingeschränkt wird. Es wird die Gefahr gesehen, dass etliche kleine und mittlere Unternehmen (KMU) – und damit die Zielgruppe der steuerlichen Begünstigung – aus dem Anwendungsbereich des § 7g EStG herausfallen werden.

In vielen Fällen liegen die Gewinne über 150.000 €, während das steuerliche Gesamtkapital deutlich unter 235.000 € liegt oder sogar negativ ist. So etwa in Fällen von Personengesellschaften, in denen im Sonderbetriebsvermögen Anteilsfinanzierungen abgebildet werden. Denn der Erwerber der Anteile einer Personengesellschaft finanziert diese häufig fremd. Die diesbezüglichen Darlehen hält er in einer Sonderbilanz. Das steuerliche Gesamtkapital ist hierdurch gering. Folglich werden die gegenwärtig geltenden Voraussetzungen für den Investitionsabzugsbetrag (IAB) erfüllt. Ebenso wären künftig Einzelunternehmer betroffen, die

kaum Betriebsvermögen haben, deren Gewinn aber höher als 150.000 € ist. Die geplante Gewinngrenze in Höhe von 150.000 € stellt demnach eine klare Förderungshürde dar.

Darüber hinaus erscheint dem DStV eine einheitliche Gewinngrenze zur Abgrenzung zwischen „kleinen“ und „großen“ Betrieben denkbar ungeeignet.

Die Abschaffung der Betriebsgrößengrenzen sieht der DStV folglich äußerst kritisch. Etlichen KMU die Möglichkeit des attraktiven Instruments zu entziehen, kann nicht das Ziel des Gesetzgebers sein. Die vermeintliche Vereinfachung darf nicht zulasten der durch die Pandemie ohnehin stark angeschlagenen und verunsicherten KMU gehen. Vielmehr muss das Instrument weiter in seiner gesamten Breite in der Praxis ankommen. Gerade in einer weitreichenden Krise wie der Aktuellen muss es darum gehen, die Investitionsfähigkeit von KMU zu stärken.

Petition: Aus den vorgenannten Gründen fordert der DStV mit Nachdruck Folgendes:

1. Die geltenden, unterschiedlichen Betriebsgrößengrenzen müssen beibehalten werden. So denn die Neuregelung tatsächlich allein auf Abgrenzungsschwierigkeiten im Bereich der Land- und Forstwirtschaft beruht, plädiert der DStV für eine deutlich gezieltere Änderung des § 7g EStG.

2. Wie im Rahmen des Konjunkturpakets zur Bewältigung der Auswirkungen der Finanzkrise in den Jahren 2009 und 2010 müssen die bisherigen Betriebsgrößengrenzen wie folgt angehoben werden

- 335.000 € Betriebsvermögen für bilanzierende Unternehmen,
- 175.000 € Wirtschaftswert oder Ersatzwirtschaftswert bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sowie
- 200.000 € Gewinn für Unternehmen mit Einnahmenüberschussrechnung.

Die vorgenannte Anhebung der Schwellenwerte hat der DStV bereits seit Jahren angeregt - wie zuletzt in der [Stellungnahme S 03/15](#). Umso wichtiger wäre es jetzt, den Auswirkungen der Pandemie mit solch einer Maßnahme zu begegnen und die Liquidität und Investitionsfreude der KMU zu stärken.

3. Sofern an der Abschaffung der Betriebsgrößengrenzen festgehalten wird, muss die geplante Gewinngrenze auf mindestens 250.000 € angehoben werden. Diese sollte erst ab 2021 gelten.

Zu Nummer 2 – Absenkung des Grenzwerts für begünstigte Wirtschaftsgüter, § 7g Abs. 1 EStG-E

Die noch im Referentenentwurf geplante Absenkung des Grenzwerts für begünstigte Wirtschaftsgüter wurde nicht in den Regierungsentwurf übernommen. Nach dem Referentenentwurf sollten nicht mehr nur Wirtschaftsgüter begünstigt sein, die im Jahr der Investition sowie im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 %, im Betrieb genutzt werden. Vielmehr sollte diese Grenze künftig auf „zu mehr als 50 %“ reduziert werden.

Diese Neuregelung hatte der DStV ausdrücklich begrüßt, da sie den Anwendungsbereich des attraktiven Instruments erweitert. Gerade in der aktuellen Zeit, die für viele Unternehmen durch starke Umsatzrückgänge und Liquiditätsengpässe gekennzeichnet ist, gilt es, die richtigen Akzente zu setzen. Anderenfalls könnten die Investitionen von kleinen und mittleren Betrieben bald gänzlich zum Erliegen kommen.

Petition: Der DStV empfiehlt nachdrücklich, an der noch im Referentenentwurf geplanten Anpassung des Grenzwerts für begünstigte Wirtschaftsgüter auf „zu mehr als 50 %“ festzuhalten. Die Maßnahme ist ein richtiger und wichtiger Schritt und sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren dringend wieder Eingang in das Jahressteuergesetz 2020 finden.

Sehr positiv sehen wir in diesem Kontext die geplante Anhebung der Investitionsabzugsbeträge: Künftig sollen – statt bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten – bis zu 50 % der Investitionskosten abzugsfähig sein. Leider wird diese Erhöhung künftig nur noch einer deutlich reduzierten Anzahl von KMU zugutekommen können – wie oben ausgeführt.

Zu Nummer 2 – Erweiterung des Anwendungsbereichs um vermietete Wirtschaftsgüter, § 7g Abs. 1 EStG-E

Der Regierungsentwurf sieht vor, dass künftig auch vermietete Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich des § 7g EStG fallen sollen. Dies gelte unabhängig von der Dauer der jeweiligen Vermietung, sodass auch längerfristige Vermietungen für mehr als drei Monate unschädlich seien.

Diese Neuregelung dürfte im Zusammenhang mit der Ergänzung des § 7g Abs. 7 EStG-E zu betrachten sein, sodass auch vermietetes Sonderbetriebsvermögen Berücksichtigung findet. Hierdurch wird sichergestellt, dass der Gesellschafter den IAB in seiner Sonderbilanz oder im Fall einer Betriebsaufspaltung bilden kann, wenn er das Wirtschaftsgut an die Gesellschaft vermietet.

Petition: Der DStV stimmt der Erweiterung des Anwendungsbereichs um vermietete Wirtschaftsgüter zu.

Zu Nummer 2 – Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften, § 7g Abs. 7 EStG-E

Schließlich soll die Hinzurechnung von Investitionsabzugsbeträgen durch Änderung des § 7g Abs. 7 EStG – abweichend zur Rechtsprechung des BFH ([BFH-Beschluss vom 15.11.2017, Az. VI R 44/16](#)) – künftig nur noch in dem Vermögensbereich zulässig sein, in dem der Abzug erfolgt ist. D.h., dass ein im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft gebildeter IAB nur für Investitionen im Gesamthandsvermögen und ein im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gebildeter IAB nur für Investitionen dieses Mitunternehmers in seinem Sonderbetriebsvermögen möglich ist.

Diese Beschränkung der „Verrechnungsmöglichkeiten“ wirkt stark einengend. Die Flexibilität sinkt deutlich. Auch bleiben verschiedene Fragen offen. So geht u.a. aus der Gesetzesbegründung nicht hervor, in welchem Vermögen (Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen) ein Unternehmer, der einen IAB in seinem Einzelunternehmen gebildet hatte, investieren müsste, wenn er mit seinem Sohn eine Personengesellschaft gründet und sich Teile seines Einzelunternehmens im Sonderbetriebsvermögen zurückbehält.

Insgesamt steht die Neuerung nicht im Einklang mit dem strukturellen Konzept des § 7g EStG. Dieser zielt nicht auf eine personenbezogene, sondern eine betriebsbezogene Förderung ab. Daher ist es aus Sicht des DStV nicht entscheidend, ob die Investition im Bereich des Gesamthandsvermögens oder Sonderbetriebsvermögens erfolgt. Beide Bereiche sind unter das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft zu fassen. Auch wird der Zweck der Vorschrift, die Förderung der Investitionsfreude kleiner und mittlerer Unternehmen durch Schaffung einer verbesserten Liquidität und Eigenkapitalausstattung, nicht dadurch konterkariert, dass der IAB vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde, die Investition später jedoch von einem

Gesellschafter allein finanziert und in dessen Sonderbetriebsvermögen aktiviert wird. So auch der BFH: „...Das durch den Investitionsabzugsbetrag begünstigte Wirtschaftsgut wird tatsächlich angeschafft und dient dem (einheitlichen) Betrieb der Gesellschaft.“ Nach unserem Dafürhalten bedarf es an dieser Stelle daher aktuell keiner gesetzgeberischen Intervention.

Auch der Bundesrat sieht die geplante Einschränkung in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf kritisch. Um dem Ziel einer Investitionsförderung bei kleinen Unternehmen möglichst umfassend Rechnung zu tragen, solle es weiterhin unschädlich sein, wenn bei einer Mitunternehmerschaft nicht im gleichen Vermögensbereich investiert wird, in dem der Investitionsabzugsbetrag gebildet wurde – so der Bundesrat (vgl. Nummer 6 – Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften, § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a, Abs. 7 Satz 2 - neu -, Satz 3 - neu – EStG-E in der Stellungnahme des Bundesrats).

Petition: Der DStV empfiehlt, die Neuregelung des § 7g Abs. 7 Satz 2 und 3 EStG-E zu streichen.

Zu Nummer 1 i.V.m. Nummer 14 Buchst. b) – Anwendungszeitpunkt der Einschränkungen des § 7g EStG, § 52 Abs. 16 EStG-E

Die gesetzlichen Änderungen zum § 7g EStG sollen gemäß Gesetzesbegründung bereits im Veranlagungszeitraum 2020 zur Anwendung kommen. Auch für die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen soll die neue einheitliche Gewinngrenze bereits dann Anwendung finden, wenn die Investition im ersten nach dem 31. Dezember 2019 endenden Wirtschaftsjahr vorgenommen wird.

Der geplante Anwendungszeitpunkt schränkt den Anwendungsbereich des § 7g EStG weiter deutlich ein. Es werden Betriebe aus der Möglichkeit zur Geltendmachung der 20%-igen Sonderabschreibung herausfallen, obwohl sie zum Ende des Jahres 2019 die Betriebsgrößengrenzen erfüllt hatten. Dies erscheint angesichts der geltenden gesetzlichen Vorgaben nicht angemessen:

Nach § 7g Abs. 6 Nr. 1 EStG können Steuerpflichtige die Sonderabschreibung nur geltend machen, wenn der Betrieb zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, die Größenmerkmale nach § 7g Abs. 1 EStG nicht überschreitet. Dieser Maßgabe folgend, ist die Beachtung der Größengrenzen eine bilanzpolitische Maßnahme, die

der Steuerpflichtige bei der Bilanzerstellung trifft, um im Folgejahr die Sonderabschreibung geltend zu machen.

KMU, die zum 31.12.2019 die Größengrenzen beachtet haben, aber 2020 einen höheren Gewinn als 150.000 € erzielen, wird die Möglichkeit zur Sonderabschreibung aufgrund der geplanten Anknüpfung an die neue Gewinngrenze in Kombination mit dem Anwendungszeitpunkt entzogen.

Darüber hinaus kann der Steuerpflichtige durch den Anwendungszeitpunkt empfindlich in seiner Liquidität getroffen werden: Hat der Steuerpflichtige Anfang 2020 die Steuervorauszahlungen für 2020 unter Berücksichtigung der geplanten Sonderabschreibung herabsetzen lassen, muss er mit einer spürbaren Steuernachzahlung für 2020 rechnen.

Im Ergebnis wirkt der geplante Anwendungszeitpunkt im Bereich der Sonderabschreibung wie eine faktische Rückwirkung, die rechtssystematisch höchst bedenklich erscheint.

Petition: Der DStV lehnt die geplante Anwendung der Neuregelungen bereits für den Veranlagungszeitraum 2020 klar ab. Sie dürfen aus vorgenannten Gründen erst ab 2021 gelten.

Zu Nummer 1 i.V.m. Nummer 14 Buchst. b) – Fristverlängerung für die Inanspruchnahme des IAB nach § 7g EStG, § 52 Abs. 16 Satz 3 EStG-E

Mit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz sollen Steuerpflichtige, die im Jahr 2017 einen IAB gebildet haben, für die notwendige Ersatzbeschaffung vier – statt bislang drei Jahre – Zeit haben (§ 52 Abs. 16 Satz 3 EStG-E). Aktuell ist jedoch nicht absehbar, ob die wirtschaftliche Lage der kleinen und mittleren Unternehmen 2021 bzw. 2022 wesentlich stabiler wird, sodass auch für IAB, die für 2018 und für 2019 gebildet wurden, eine entsprechende Fristverlängerung geboten wäre.

Auch den Regierungsparteien ist bewusst, dass die belastenden Auswirkungen der COVID-19-Pandemie noch länger spürbar sein könnten. So werden das BMF und die Länder im Zuge des 2. Corona-Steuerhilfegesetzes genau aus diesem Grund ermächtigt, die Fristen für die Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter nach § 6b EStG im Wege einer Rechtsverordnung zu verlängern. Eine entsprechende Ermächtigung für die Fristen des § 7g EStG ist jedoch auch im Jahressteuergesetz 2020 nicht vorgesehen. Wir regen dringend an, dies im Zuge des aktuellen Gesetzgebungsverfahrens nachzuholen.

Petition: Der DStV spricht sich dafür aus, dass die im 2. Corona-Steuerhilfegesetz nur für 2017 verlängerte Investitionsfrist des § 7g EStG auch auf die im Jahr 2018 und 2019 gebildeten IAB ausgeweitet wird.

Zu Nummer 4 – Definition des Zusätzlichkeitserfordernisses, § 8 Abs. 4 EStG-E

Bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum Grundrentengesetz (GruReG) war eine - der jüngsten BFH-Rechtsprechung entgegenwirkende - gesetzliche Definition des Terminus „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ geplant. Nun findet sich die Änderung des § 8 EStG im Jahressteuergesetz 2020 wieder.

Mit der geplanten gesetzlichen Verankerung des sog. Zusätzlichkeitserfordernisses soll für das gesamte Einkommensteuergesetz klargestellt werden, dass nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sind. Demnach werden Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird.

Mit diesen Änderungen überschreibt der Entwurf teilweise die BFH-Rechtsprechung. Nach dessen geänderter Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 01.08.2019, Az. VI R 32/18) ist auch ein arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformenwechsel nicht begünstigungsschädlich. Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herab, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen, so der BFH.

Diese Grundsätze sind sehr weitgehend und können sich auch zuungunsten der sozialen Absicherung der Arbeitnehmer auswirken – wie die Gesetzesbegründung ausführt ([a.a.O., S. 80](#)). Gleichzeitig darf aber nicht übersehen werden, dass den Unternehmen hierdurch auch die Möglichkeit eröffnet wird, Lohnnebenkosten bei gleichzeitiger Nettolohnerhaltung zu reduzieren und damit Arbeitsplätze zu erhalten. Zudem sind gerade Zusatzleistungen, wie steuerfreie Sachzuwendungen etc., ein beliebtes Mittel für Unternehmen, die langfristige Bindung ihrer Mitarbeiter zu erreichen und zu fördern. Dieser Aspekt trägt regelmäßig entscheidend zum Erfolg eines Unternehmens bei.

Gerade in der gegenwärtig überaus angespannten Situation vieler Unternehmen sollte eine gesetzliche Neuregelung daher keine zusätzliche Verschärfung für Arbeitgeber mit sich bringen. Zugleich sollte den Unternehmen nicht die Chance genommen werden, ihren Beschäftigten in Form von betrieblichen Benefits die besondere Wertschätzung ihrer Arbeitsleistung auszudrücken. Aus diesem Grund sollte die Möglichkeit der Vereinbarung nachträglicher Zuwendungen anstatt einer Barlohnerhöhung auch zukünftig erhalten bleiben.

Ebenfalls kritisch sieht der DStV die Rückwirkung auf das Jahr 2020. So soll der neue § 8 Abs. 4 EStG-E erstmals auf Sachbezüge oder Zuschüsse anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 2019 zugewendet werden. Hierdurch dürfte – mit Blick auf die günstigere BFH-Auffassung – eine Vielzahl der bislang im Jahr 2020 von Arbeitgebern zusätzlich steuerfrei gewährten – und bereits abgerechneten – Zusatzleistungen überprüft und ggf. korrigiert werden müssen, sollten sie nicht die Anforderungen der Zusätzlichkeit erfüllen. Diese Berichtigungen wären mit erheblichem bürokratischem Mehraufwand sowie Nachversteuerungen verbunden.

Petition: Der DStV empfiehlt, die geplante gesetzliche Klarstellung zu überarbeiten und – gerade unter Berücksichtigung der aktuell mitunter prekären Unternehmenssituationen – eine für die Praxis weniger einschränkende, zweckmäßige (gesetzliche) Lösung anzustreben. Eine rückwirkende Anwendung der neuen Regelung lehnt der DStV ab. Die Neuerung sollte erst ab 2021 greifen.

Erweiterung der sonstigen Kapitalforderungen, § 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG-E

Der Referentenentwurf zu obigem Gesetzentwurf sah eine Erweiterung des Auffangtatbestands der Einkünfte aus Kapitalvermögen vor. Demnach sollten künftig auch solche Kapitalforderungen erfasst sein, deren Einlösung auf eine Sachleistung gerichtet ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG-E). Die geplante Regelung ist im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten. Der DStV begrüßt die Streichung ausdrücklich.

Zu Nummer 6 – Einschränkung der Verrechenbarkeit von Verlusten aus Kapitalvermögen mit tariflich besteuerten Einkünften, § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b EStG-E

Die tarifliche Besteuerung von Kapitalerträgen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nummer 4 und 7 sowie Abs. 2 Satz 1 Nummer 4 und 7 EStG kommt derzeit in Betracht, wenn sie von einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft an einen Anteilseigner gezahlt werden. Vorausgesetzt,

dieser ist mindestens zu 10 % an der Gesellschaft oder Genossenschaft beteiligt (§ 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG). Diese Voraussetzung soll nun weiter konkretisiert werden. So soll die tarifliche Besteuerung nach § 32a EStG nur noch dann möglich sein, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit im Inland besteuerten Einkünften sind.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll „*in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungen begegnet werden*“, bei denen „*künstlich erzeugte Verluste*“ in voller Höhe mit tariflich versteuerten Einkünften verrechnet werden ([a.a.O., S. 81](#)).

Bedauerlicherweise werden diese Gestaltungen nicht näher spezifiziert, sodass die Zielgenauigkeit der Neuerung keiner Überprüfung zugänglich ist.

Die Neuregelung beschränkt im Ergebnis etwa die beim sog. Holding-Modell bisher bestehende Möglichkeit, z.B. Verluste aus Darlehen nach § 20 Abs. 2 Satz 2 und Abs. 4 EStG zu 100 % als Verlust nach § 20 Abs. 2 EStG zu erfassen, wenn der Gesellschafter (oder eine diese nahestehende Person) zu mindestens 10 % an der darlehensnehmenden Kapitalgesellschaft beteiligt ist und die Darlehen nach dem 31.12.2008 gewährt worden sind (vgl. BFH, Urteil v. 24.10.2017, [VIII R 13/15](#); BFH, Urteil v. 06.08.2019, [VIII R 18/16](#)). Solche Darlehensverluste sind aber in der Praxis regelmäßig „reale“ Verluste und nicht etwa „künstlich erzeugt“. Die Beschränkung der steuerlichen Erfassung solcher Verluste ist kritisch zu werten.

Gleichwohl nimmt der DStV positiv zur Kenntnis, dass diese Schlechterstellung zumindest mit entsprechenden zeitlichen Übergangsregelungen begegnet werden soll (§ 52 Abs. 33b Satz 1 und 2 EStG-E).

Petition: Der DStV regt an, die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG so auszugestalten, dass sichergestellt ist, dass real entstandene Verluste weiterhin einer tariflichen Besteuerung nach § 32a EStG zugänglich sind.

Zu Artikel 2 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 3 – Verbilligte Wohnraumvermietung, § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG-E

§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG typisiert in seiner derzeit geltenden Fassung bei einer verbilligten Überlassung einer Wohnung zu weniger als 66 % der ortsüblichen Miete eine generelle Aufteilung

der Nutzungsüberlassung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil. Dabei können nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten von den Mieteinnahmen abgezogen werden.

Diese Grenze soll im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 auf 50 % der ortsüblichen Miete herabgesetzt werden. Gleichzeitig soll für Entgelte, die mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der ortsüblichen Miete betragen, wieder eine Totalüberschussprognoseprüfung durchzuführen sein ([a.a.O., S. 86](#)). Fällt die Prüfung positiv aus, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug möglich. Im negativen Fall ist nur für den entgeltlich vermieteten Teil von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen, sodass die Werbungskosten nur anteilig abgezogen werden können.

Hiervon sollen vor allem Vermieter profitieren, die im Interesse des Fortbestands ihrer oft langjährigen Mietverhältnisse davon Abstand nehmen, regelmäßig (zulässige) Mieterhöhungen vorzunehmen ([a.a.O., S. 86](#)). Sie sollen auch bei einer verbilligten Wohnraumüberlassung mit Einkünfteerzielungsabsicht ihre Werbungskosten vollumfänglich von ihren Mieteinnahmen abziehen können, wenn das Entgelt mindestens 50 % der ortsüblichen Miete beträgt. Zugleich soll der Gefahr einer missbräuchlichen Nutzung, wie sie speziell bei der Vermietung zwischen Angehörigen suggeriert wird, durch die Wiedereinführung einer zweistufigen Prüfung begegnet werden.

Der DStV begrüßt die Herabsetzung der Grenze auf 50 % der ortsüblichen Miete. Wir sehen jedoch infolge der Wiedereinführung der Totalüberschussprognoseprüfung erneut eine erhebliche bürokratische Belastung auf unseren Berufsstand und die Steuerpflichtigen zukommen. Wie bereits in der Vergangenheit wird die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht mittels Totalüberschussprognose zu Unsicherheiten und Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung und zu gerichtlichen Auseinandersetzungen führen und den beabsichtigten positiven Effekt deutlich dämpfen.

Petition: Der DStV regt an, die Wiedereinführung einer für die Praxis aufwändigen Totalüberschussprognoseprüfung durch die Einfügung eines § 21 Abs. 2 Satz 3 EStG-E abzuwenden. Um den Bedenken bei Vermietungen zwischen nahen Angehörigen Rechnung zu tragen, sollte in dem zusätzlichen Satz 3 klargestellt werden, dass für diese Mietverhältnisse

weiterhin die 66 %-Grenze greift. Dies würde auch den Prüfaufwand für die Finanzverwaltung abmildern.

Artikel 9 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 2 Buchstabe b Dreifachbuchstabe ddd – Steuerbefreiung für die eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen, § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG-E

Der bislang in § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. I UStG normierte Auffangtatbestand für die Steuerbefreiung im sozialen/pflegerischen Bereich soll modifiziert werden. Bislang fallen solche Einrichtungen in den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung, deren Betreuungs- oder Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 25 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet worden sind.

Im Zuge der Neufassung stellt der Gesetzgeber zunächst klar, dass die Steuerbefreiung auch eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen umfasst. Der DStV begrüßt diese Klarstellung.

Des Weiteren soll das Abstellen auf das Vorjahr künftig entfallen (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG-E). Somit kann die Steuerbefreiung bereits greifen, wenn zu Beginn des Kalenderjahrs bzw. der Aufnahme einer Tätigkeit absehbar ist, dass die 25 %-Grenze erfüllt werden wird. Der DStV begrüßt die Umsetzung der der Änderung zugrundeliegenden Rechtsprechung ([BFH, Urt. v. 19.03.2013, XI R 47/07](#)).

Gemäß der Gesetzesbegründung soll die 25 %-Grenze darüber hinaus - wie bisher - auch für das laufende Kalenderjahr als erfüllt gelten, wenn diese im vorangegangenen Kalenderjahr erfüllt wurde ([a.a.O., S. 116](#)). Diese Auffassung ist jedoch nicht vom Gesetzestext erfasst. Steuerpflichtige, die sich darauf stützen, laufen mithin Gefahr, im Rechtsstreit die Steuerbefreiung nicht zu erhalten.

Petition: Um den Ausführungen der Gesetzesbegründung Rechnung zu tragen, sollte § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. m UStG-E wie folgt ergänzt werden:

„Einrichtungen, bei denen die Betreuungs- oder Pflegekosten oder die Kosten für eng mit der Betreuung oder Pflege verbundene Leistungen in mindestens 25 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, den Trägern der Sozialhilfe, den Trägern der Eingliederungshilfe nach § 94 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch oder der für die Durchführung der Kriegsopferversorgung zuständigen Versorgungsverwaltung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden. Die 25 Prozent-Grenze gilt auch dann als erfüllt, wenn sie im vorangegangenen Kalenderjahr erfüllt wurde.“

Artikel 10 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 2 – Umsetzung des MwSt-Digitalpakets, §§ 18i, 18j, 18k UStG-E

Mit den §§ 18i ff. UStG-E soll der One-Stop-Shop (OSS) bzw. der Import-One-Stop-Shop (IOSS) als besonderes Besteuerungsverfahren für bestimmte Lieferungen und sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (B2C) im Gemeinschaftsgebiet implementiert werden. Dieses ermöglicht es Unternehmen, die im EU-Ausland Umsatzsteuer schulden, dieser Verpflichtung über eine zentrale Anlaufstelle nachzukommen.

Gerade im Versandhandel müssen Unternehmer derzeit genau überwachen, ob durch ihre grenzüberschreitenden Lieferungen die maßgeblichen unterschiedlichen Lieferschwellen überschritten werden. Ist dies der Fall müssen sie sich im entsprechenden anderen Mitgliedstaat registrieren und den Umsatz dort versteuern.

Im Rahmen der Umsetzung des Digitalpaktes entfallen die bisherigen länderspezifischen Lieferschwellen (§ 3c Abs. 3 UStG). Der Lieferort verlagert sich stattdessen dann an den Empfängerort, wenn der einheitliche Schwellenwert von 10.000 € pro Jahr für Warensendungen und bestimmte Dienstleistungen im Gemeinschaftsgebiet überschritten wird (§ 3a Abs. 5 Satz 3 UStG-E).

Der DStV begrüßt vor diesem Hintergrund die Ausweitung des bereits bestehenden Mini-One-Stop-Shop-Verfahrens (MOSS) hin zum OSS.

Im grenzüberschreitenden Online-Handel nutzen immer mehr Unternehmer sog. Fulfillment-Strukturen der Marktplatzbetreiber. Das heißt, Unternehmer nutzen verstärkt die

Logistikinfrastrukturen der Marktplatzbetreiber. Damit gehen regelmäßig Verbringungstatbestände einher. Während im Inland dann regelmäßig ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen zu erklären ist (§ 3 Abs. 1a, § 6a Abs. 2, § 4 Nr. 1b UStG), kommt es im Bestimmungsland regelmäßig zu einem steuerpflichtigen Erwerb (§ 1a Abs. 2 UStG). Nutzen Onlinehändler Fulfillment-Strukturen eines Marktplatzes, bei der Waren innerhalb der EU umgelagert werden, müssen sie diese innergemeinschaftlichen Verbringungen im regulären Besteuerungsverfahren melden. Diese Umsätze können nicht über den OSS gemeldet werden, da sie nicht an Nicht-Unternehmer erfolgen.

Petition: Der DStV regt an, sich auf europäischer Ebene für eine weiterführende Reform bei Fernverkäufen einzusetzen, so dass Unternehmen im Sinne der Bürokratievermeidung noch mehr Umsätze über den OSS abbilden können.

Zu Nummer 2 – Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf, für Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine elektronische Schnittstelle und für von im Gemeinschaftsgebiet, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen, § 18j UStG-E

1. Zeitpunkt der Anzeige der Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren, § 18j Abs. 1 UStG-E

Unternehmer, die am besonderen Besteuerungsverfahren des § 18j UStG-E teilnehmen möchten, sollen dies vor Beginn des Besteuerungszeitraums anzeigen (§ 18j Abs. 1 Satz 3 UStG-E). Der maßgebende Besteuerungszeitraum ist das Kalendervierteljahr (§ 16 Abs. 1d UStG-E).

Das hätte zur Folge, dass Unternehmer, die während eines laufenden Quartals - etwa durch sonstige Leistungen an Nicht-Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet - den Schwellenwert von 10.000 € überschreiten, für den Besteuerungszeitraum nicht vom besonderen Verfahren nach § 18j UStG-E profitieren können. Stattdessen würde zumindest für dieses Quartal die Registrierung im anderen Mitgliedstaat notwendig. Den Unternehmer würde so deutlich höherer Bürokratieaufwand treffen. Dieser könnte vermieden werden, wenn die Teilnahme am OSS-Verfahren nicht vor Beginn des Besteuerungszeitraums angezeigt werden müsste, sondern bis zum Ablauf des Zeitraums angezeigt werden könnte. Die EU-Vorgaben stehen dem nicht entgegen.

Petition: Der DStV regt folgende Umformulierung des § 18j Abs. 1 Satz 3 UStG-E an:

„Die Anzeige ~~hat vor Beginn~~ ~~hat bis zum Ablauf~~ des Besteuerungszeitraums (§16 Abs. 1d Satz 1) zu erfolgen, ab dessen Beginn der Unternehmer von dem besonderen Besteuerungsverfahren Gebrauch macht.“

2. Fristgemäße Übermittlung der Steuererklärung, § 18j Abs. 5 UStG-E

Ein Unternehmer, der das OSS-Verfahren nach § 18j UStG-E anwendet, hat innerhalb eines Monats nach Ablauf jedes Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr) eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 18j Abs. 4 Satz 1 UStG-E). Als fristgemäß übermittelt soll sie gelten, wenn sie bis zum letzten Tag der Frist der zuständigen Finanzbehörde des anderen Mitgliedstaates *„übermittelt worden ist und dort in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet wurde“* (§ 18 Abs. 5 Satz 2 UStG-E).

Die Formulierung könnte so verstanden werden, dass der Steuerpflichtige einen verspäteten Zugang auch dann zu vertreten hat, wenn er die Übermittlung zwar ordnungsgemäß durchgeführt hat; die Daten aber aufgrund von Umständen, die er nicht zu vertreten hat, nicht in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet wurden. Ein Beispiel könnte ein technisches Problem seitens des Empfängers darstellen.

Petition: Aus Sicht des DStV sollte ein vom Steuerpflichtigen nicht zu vertretenes Zugangshindernis nicht zu seinen Lasten gehen. Für die fristgemäße Übermittlung sollte daher die entsprechende Datensatzübermittlung ausreichend sein. Das Tatbestandsmerkmal, dass der Datensatz *„in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet wurde“*, sollte gestrichen werden.

Artikel 11 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 19 ff. - Ordnungswidrigkeit im Falle einer verspäteten Umsatzsteuer-Vorauszahlung, §§ 26a Abs. 2, 3, 26b UStG-E

Ordnungswidrig soll ein Steuerpflichtiger künftig handeln, wenn er entgegen der gesetzlich vorgegebenen Fälligkeitszeitpunkte eine Vorauszahlung, einen Unterschiedsbetrag oder eine festgesetzte Steuer nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig entrichtet (§ 26a Abs. 1 UStG-E). Diese Handlungen sollen mit einer Geldbuße bis zu 30.000 € geahndet werden können (§ 26a Abs. 3 UStG-E).

Die neue Ordnungswidrigkeit soll die Praxisprobleme bei der Durchsetzung der geltenden Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG lösen. Nach § 26b UStG kann die nicht oder nicht vollständige Entrichtung der in einer Rechnung im Sinne von § 14 UStG ausgewiesenen Umsatzsteuer zum gesetzlichen Fälligkeitszeitpunkt geahndet werden. Die Vorschrift zielt auf die Ahndung von sog. Umsatzsteuerkarussellgeschäften ab. Nach der Entwurfsbegründung treten Schwierigkeiten bei der Umsetzung der Norm wie Nachweisprobleme oder strittige Rechtsfragen zum Rechnungsbegriff auf ([a.a.O., S. 146](#)). § 26b UStG soll nach dem Entwurf aufgehoben werden.

Der DStV befürwortet das Engagement des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung zur Bekämpfung von sog. Umsatzsteuerkarussellgeschäften. Soweit die Erfahrungen in der Praxis gezeigt haben, dass mit § 26b UStG das beabsichtigte Ziel nicht erreicht wird, erkennt der DStV gesetzgeberischen Handlungsbedarf an.

Die Ausgestaltung der geplanten Ordnungswidrigkeit sieht der DStV allerdings kritisch. Sie wird weitaus mehr Fälle in der Praxis als nur Karussellgeschäfte umfassen. Im rechtssystematischen Kontext ordnet sie für den Steuerpflichtigen eine schärfere Rechtslage als vergleichbare Ordnungswidrigkeiten an.

1. Erweiterung der sanktionsbewehrten Handlungen des Steuerpflichtigen

§ 26b UStG sieht vor, dass das „*nicht oder nicht vollständige Entrichten*“ der in der Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer sanktioniert werden kann. Im Unterschied dazu nimmt § 26a Abs. 1 UStG-E die Zahllast in den Fokus. Darüber hinaus soll – im Unterschied zum geltenden § 26b UStG - die „*nicht rechtzeitige Entrichtung*“ sanktioniert werden. Die sanktionsbewehrten Zuwiderhandlungen werden damit um eine Handlung erweitert. Aufgrund dieser Ergänzung könnte künftig bei jeder vorsätzlich verspätet geleisteten Umsatzsteuer-Vorauszahlung ein Ordnungswidrigkeitenverfahren eröffnet werden – dies bereits beim erstmaligen Verstoß und unabhängig von der Dauer der Verspätung ([a.a.O., S. 146](#)).

Die Angemessenheit dieser Erweiterung erscheint fraglich, da der Unrechtsgehalt eines Karussellgeschäfts um ein Vielfaches höher ist als eine Verzögerung im Zahlungsprozess. Karussellgeschäfte sind von einer hohen kriminellen Energie und dem Vorsatz des Steuerpflichtigen geprägt, die Steuer endgültig nicht zu leisten. Bei Zahlungsverzögerungen zielt

der Steuerpflichtige regelmäßig nicht eine dauerhafte Schädigung des Steueraufkommens ab. Ursächlich für die Verzögerungen sind in der Regel andere Umstände.

2. Sog. tätige Reue unberücksichtigt

Hat der Steuerpflichtige die Vorauszahlung kurze Zeit nach dem Fälligkeitszeitpunkt freiwillig geleistet, schmälert sich der Unrechtsgehalt seines Rechtsverstoßes deutlich. Diesen Gedanken aufgreifend berücksichtigt der Gesetzgeber mancherorts im Steuerstrafrecht oder im Ordnungswidrigkeitenrecht die sog. tätige Reue des pflichtwidrig Handelnden. Vielfach hat er für diese Fälle eine gesetzliche Abmilderung zugunsten des Steuerpflichtigen geschaffen - so beispielweise in § 378 Abs. 3 AO. Eine Geldbuße wird danach unter bestimmten Voraussetzungen nicht festgesetzt: Unter anderem dann nicht, wenn der Steuerpflichtige eine verspätet abgegebene Voranmeldung nachholt, bevor ihm die Einleitung eines Bußgeldverfahrens bekannt gegeben worden ist. Die Neuerungen nach § 26a Abs. 1, 3 UStG-E berücksichtigen die sog. tätige Reue des Steuerpflichtigen hingegen nicht. So könnte den Steuerpflichtigen trotz der Nachholung der Voranmeldung und der Vorauszahlung eine Geldbuße aufgrund von § 26a Abs. 1 UStG-E treffen.

Im rechtssystematischen Kontext erkennt der DStV an, dass dieses Ergebnis nach geltendem Recht auch bei der Gefährdung von Abzugsteuern auftreten kann. Nach § 380 AO könnte etwa die verspätet gezahlte Lohnsteuer mit einem Bußgeld belegt werden – ebenfalls unabhängig von Dauer der Verzögerung oder deren Häufigkeit. Die Rückkehr des Steuerpflichtigen auf den Pfad der Rechtmäßigkeit durch die Nachholung der Steuerzahlung findet auch nach § 380 AO keine Berücksichtigung. Während die gleichzeitige Nachreichung einer verspäteten Lohnsteueranmeldung unter den Voraussetzungen des § 378 Abs. 3 AO nicht sanktioniert wird, § 380 AO wirkt allerdings an anderer Stelle milder als § 26a Abs. 1, 3 UStG-E.

3. Höhe der Geldbuße im Vergleich zu § 380 AO fraglich

Das Bußgeld nach § 380 Abs. 2 AO kann maximal 25.000 € betragen. Es ist somit niedriger als nach dem geplanten § 26a Abs. 3 UStG-E mit bis zu 30.000 €. Diese Diskrepanz erscheint bemerkenswert. Ein Verstoß gegen die Pflicht zur rechtzeitigen Abführung der Lohnsteuer trifft zwei geschützte Interessen: den Schutz der zuverlässigen bzw. raschen Steuererhebung und die Wahrung des Treueverhältnisses zwischen dem zur Einbehaltung der fremden Steuer Verpflichteten und dem Steuerschuldner sowie der Finanzverwaltung (vgl. Bülte in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 380 Rz. 11). Demgegenüber trifft die verspätete Abführung

der Umsatzsteuer nur den Schutz des Steueraufkommens. Insofern erscheint der Bußgeldrahmen des § 26a Abs. 3 UStG-E unausgewogen.

4. Risiko der Doppelung von Bußgeldern

Schließlich besteht nach dem gegenwärtig geplanten Wortlaut des § 26a Abs. 1, 3 UStG-E das Risiko einer Häufung von Bußgeldern. Einer verspäteten Umsatzsteuerzahlung geht vielfach eine verspätet eingereichte Umsatzsteuer-Voranmeldung voraus. Deretwegen könnte nach § 378 AO gleichfalls ein Ordnungswidrigkeitenverfahren eröffnet werden. Ein Rangverhältnis der beiden Normen zueinander ist nicht geplant.

Die Vorschrift zur Ahndung der Gefährdung von Abzugsteuern bietet dem Steuerpflichtigen hingegen mehr Schutz. Aufgrund der ausdrücklichen Subsidiaritätsklausel nach § 380 Abs. 2 AO tritt die durch eine vorsätzlich verspätete Lohnsteuerzahlung begangene Ordnungswidrigkeit hinter der leichtfertigen Steuerverkürzung durch die verspätete Abgabe der Lohnsteueranmeldung zurück – so denn das Verfahren nach § 378 AO nicht aus Opportunitätsgründen eingestellt wird (vgl. Matthes in Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 380 AO Rz. 57, 58).

Petition: Der DStV fordert vor diesem Hintergrund, dass die Verschärfungen durch § 26a Abs. 1, 3 UStG-E für die Fälle der verspätet geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen abgemildert werden. § 26a Abs. 1 UStG-E sollte wie folgt geändert werden:

„Ordnungswidrig handelt, wer entgegen § 18 Abs. 1 Satz 4, Abs. 4 Satz 1 oder 2, Abs. 4c Satz 2, Abs. 4e Satz 4 oder Abs. 5a Satz 4, § 18i Abs. 3 Satz 3, § 18j Abs. 4 Satz 3 oder § 18k Abs. 4 Satz 3 eine Vorauszahlung, einen Unterschiedsbetrag oder eine festgesetzte Steuer nicht, nicht vollständig oder ~~nicht rechtzeitig~~ nicht innerhalb eines angemessenen Zeitraums nach der Fälligkeit entrichtet.“

Soweit der Forderung nicht beigetreten wird, muss wenigstens ein Gleichlauf mit dem milder wirkenden § 380 AO geschaffen werden, indem § 26a Abs. 3 UStG-E wie folgt gefasst wird:

„Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des Abs. 1 mit einer Geldbuße bis zu ~~30.000~~ 25.000 € geahndet werden, wenn die Handlung nicht nach § 378 geahndet werden kann.“ ~~in~~ In den Fällen

des Abs. 2 Nummer 3 kann sie mit einer Geldbuße bis zu 1.000 €, in den übrigen Fällen des Abs. 2 mit einer Geldbuße bis zu 5.000 € geahndet werden.“

C. Stellungnahme des Bundesrats zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020

Der DStV begrüßt zunächst allgemein den Vorschlag des Bundesrats, diverse normierter Beträge, die seit längerem unverändert blieben, anzuheben. Dies trägt der Inflation Rechnung und stärkt so die mit der Einführung der Beträge beabsichtigten Ziele. Exemplarisch zu nennen sind hier die Anhebung des Freibetrags für Übungsleiter oder der Betrag, bis zu welchem der vereinfachte Spendennachweis ermöglicht werden soll.

Der DStV hat ferner zur Kenntnis genommen, dass der Bundesrat umfangreiche Änderungen im Zusammenhang mit den Regelungen zur Gemeinnützigkeit vorschlägt. Aufgrund des komplexen Gesamtzusammenhangs regt der DStV an, diese Änderungen in einem separaten Gesetzgebungsverfahren anzugehen. So könnte sichergestellt werden, dass die Expertise der Betroffenen hinsichtlich der komplexen Wechselwirkungen innerhalb der Steuergesetze in angemessenem Umfang berücksichtigt werden kann.

Zu Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 3 – Anhebung der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter i.V.m. Abschaffung der Poolabschreibung, § 6 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2a EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, die Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) von bisher 800 € auf 1.000 € anzuheben und gleichzeitig die Sammelposten-Regelung (§ 6 Abs. 2a EStG) abzuschaffen. Die erhöhte Grenze soll für Wirtschaftsgüter gelten, die nach dem 31.12.2020 angeschafft werden.

Der DStV begrüßt den erneuten Vorstoß einer weiteren Anhebung der GWG-Grenze. Wie der Bundesrat in seiner Begründung aufzeigt, führt das derzeitige „Nebeneinander“ von GWG einerseits und der Poolabschreibung im Rahmen eines Sammelpostens über fünf Jahre andererseits zu einer deutlichen Verkomplizierung und zu einem erhöhten Aufwand durch zusätzliche Aufzeichnungspflichten und deren Überwachung. Diesen Ausführungen schließt sich der DStV vollumfänglich an. Die bereits mehrfach seitens des Bundesrats vorgeschlagene Gesetzesänderung bringt eine deutliche Vereinfachung mit sich und schafft ein spürbar

unbürokratischeres Verfahren. Dies hatte auch der DStV in der Vergangenheit bereits wiederholt vorgetragen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 06/19](#)).

Petition: Der DStV spricht sich ausdrücklich dafür aus, den Vorschlag des Bundesrats, die Erhöhung der Grenze für GWG auf 1.000 € sowie die damit einhergehende Abschaffung der Poolabschreibung, im Zuge des Jahressteuergesetzes 2020 umzusetzen.

Zu Nummer 4a – neu – Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen, § 17 Abs. 2 und 2a EStG-E

Der Bundesrat regt an, § 17 Abs. 2a EStG (eingeführt durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, [BGBl. I 2019, S. 2451](#)) zu streichen.

Durch die letztjährige gesetzliche Ergänzung der Definition der Anschaffungskosten für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (§ 17 EStG) hat sich der Gesetzgeber entschieden, auch nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) die steuerliche Berücksichtigung ausgefallener Finanzierungshilfen im Rahmen des § 17 EStG zu ermöglichen. Die Einführung des § 17 Abs. 2a EStG bewirkt, dass ausgefallene Finanzierungshilfen (z.B. gesellschaftsrechtlich veranlasste Darlehen und Bürgschaftsregressforderungen) steuerlich wieder wie vor Inkrafttreten des MoMiG berücksichtigt werden können. Damit hat die Regierung für eine zu begrüßende Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital gesorgt.

Besonders positiv ist, dass auch Kleinanleger unter 10 %-Beteiligung ihre Verluste aus dem Ausfall ausgefallener Finanzierungshilfen geltend machen können.

Die Streichung des § 17 Abs. 2a EStG hätte indes fatale Folgen – insbesondere vor der im JStG geplanten Änderung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b Satz 1 EStG:

Würde z.B. ein gesellschaftsrechtlich veranlassetes Darlehen ausfallen, wäre eine Berücksichtigung des Verlusts im Rahmen des § 17 EStG ausgeschlossen. Denkbar wäre demnach nur eine Berücksichtigung im Rahmen des § 20 EStG. Hier käme gem. § 20 Abs. 6 EStG jedoch nur eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht. Solche liegen oftmals jedoch nicht vor.

Bislang wäre für Gesellschafter, die zumindest 10 % beteiligt sind, eine volle Verlustberücksichtigung im Rahmen des § 20 Abs. 2 i.V.m. § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG denkbar. Doch genau eine solche mind. 10 %ige Beteiligung allein soll nach den Plänen des Regierungsentwurfs nicht mehr ausreichen, um die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 20 Abs. 6 EStG aufzuheben. Vielmehr soll durch die Verschärfung der Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nummer 1 Buchstabe b Satz 1 EStG nach dem Willen der Bundesregierung erreicht werden, dass Verluste aus einem Darlehensausfall eines Gesellschafters nicht mehr der tariflichen Besteuerung nach § 32a EStG zugänglich sind (vgl. [a.a.O., S. 81](#)). Auch für sie würde nur eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verbleiben. In der Praxis dürften in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle keine entsprechenden positiven Einkünfte aus Kapitalvermögen gegenüberstehen. Die Gesellschafter hätten also immense Verluste, die steuerlich unberücksichtigt blieben.

Dieses Ergebnis würde zu einer eklatanten Ungleichbehandlung zwischen der steuerlichen Berücksichtigung von Eigen- und Fremdkapital führen.

Petition: Der DStV rät dringend davon ab, § 17 Abs. 2a EStG zu streichen. Die Regelung sollte stattdessen beibehalten werden. Etwaigen auftretenden Praxisproblemen sollte die Finanzverwaltung besser mit einem flankierenden BMF-Schreiben begegnen.

Zu Nummer 5 – neu – Verlustverrechnungsbeschränkung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, § 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG-E

Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen ([BGBl. I 2019, S. 2875](#)) wurde auch § 20 Abs. 6 EStG erweitert. Seither dürfen unter anderem Verluste aus Kapitalvermögen aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung nur in Höhe von 10.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste dürfen in Folgejahren ebenfalls nur bis zur Höhe von 10.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden (§ 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG).

Wie der Bundesrat richtigerweise ausführt, gilt ab 2009 das Grundprinzip einer symmetrischen Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Kapitaleinkünfte. Die eingeführte

Verlustausgleichsbeschränkung steht diesem Kernprinzip entgegen. Sie ist daher aus rechtssystematischen Gründen abzulehnen.

Petition: Der DStV unterstützt das Ansinnen des Bundesrates, § 20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG zu streichen.

Zu Nummer 5 – Erweiterung des Anwendungsbereichs der Investitionsabzugsbeträge, § 7g Abs. 1 Satz 1, Abs. 5 EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, den IAB auf die Anschaffung abnutzbarer immaterieller Wirtschaftsgüter, wie z.B. Softwarelösungen, zu erweitern. Dieser Schritt sei aufgrund des erheblichen Investitionsbedarfs auch bei kleinen Unternehmen aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft erforderlich, um weiterhin wettbewerbsfähig zu bleiben. Gleichzeitig soll die Möglichkeit, Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 20 % der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten vorzunehmen, auch für die Anschaffungskosten immaterieller abnutzbarer Wirtschaftsgüter gelten.

Der Vorschlag würde zu einer Stärkung der Liquiditätsversorgung und Eigenkapitalbildung kleiner und mittlerer Unternehmen führen. So könnten sie den Digitalisierungsprozess leichter bewältigen.

Petition: Der DStV unterstützt den Vorschlag des Bundesrats, die Abschreibungsmöglichkeiten für digitale Wirtschaftsgüter zu verbessern.

Zu Nummer 15 – Rückwirkendes Inkrafttreten des gesetzlichen „Zusätzlichkeitserfordernisses“, § 8 Abs. 4 EStG-E i.V.m. § 52 Abs. 16a - neu – EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, die Neuregelung des § 8 Abs. 4 EStG-E in allen offenen Fällen anzuwenden. Zwar liege, soweit abgeschlossene Veranlagungszeiträume betroffen sind, eine echte Rückwirkung (Rückbewirkung von Rechtsfolgen) vor. Im Zuge seiner Prüfung gelangt der Bundesrat jedoch zu dem Ergebnis, dass einer rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 4 EStG-E keine verfassungsrechtlichen Bedenken entgegenstehen.

Dieser Auslegung stellt sich der DStV entschieden entgegen. Er lehnt eine rückwirkende Anwendung der neuen Regelung klar ab. Nicht zuletzt bleiben bei der Beurteilung des Bundesrats abrechnungstechnische Gesichtspunkte seitens der Arbeitgeber gänzlich unberücksichtigt.

Petition: Der DStV lehnt eine rückwirkende Anwendung der Neuregelung des § 8 Abs. 4 EStG-E ab (vgl. *DStV-Anmerkungen in Abschnitt B zu „Artikel 1 – zu Nr. 4 – Definition des Zusätzlichkeitserfordernisses, § 8 Abs. 4 EStG-E*).

Zu Nummer 18 – Verlängerung der Zahlungsfrist für steuerfreie „Corona-Beihilfen“, § 3 Nr. 11a EStG-E

Der Bundesrat empfiehlt, die Zahlungsfrist für steuerfreie „Corona-Beihilfen“ um einen Monat, d.h. bis zum 31. Januar 2021, zu verlängern.

Bislang sind die bis zu einer Höhe von 1.500 € auf Grund der Corona-Krise an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gezahlten Beihilfen und Unterstützungen („Corona-Beihilfen“) sowie der sog. Pflegebonus („Corona-Prämie“) bis zum 31. Dezember 2020 steuerfrei. Insbesondere bei der Auszahlung der zweiten Tranche des Pflegebonus sei laut dem Bundesrat jedoch – infolge der erst am 15. im Dezember 2020 zu erwartenden Erstattung derselben durch die Pflegekassen – eine zeitverzögerte Auszahlung seitens der Arbeitgeber im kommenden Jahr zu befürchten. Diese Zahlungen seien sodann nicht mehr steuerbegünstigt.

Petition: Der DStV unterstützt die Empfehlung des Bundesrats, die Zahlungsfrist für steuerfreie „Corona-Beihilfen“ bis zum 31. Januar 2021 zu verlängern.

Zu Artikel 2 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 22 – Verbilligte Wohnraumüberlassung, § 21 Absatz 2 Satz 1 und 2 EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, die Grenze für die generelle Aufteilung der Wohnraumüberlassung in einen entgeltlich und in einen unentgeltlich vermieteten Teil auf 50 % der ortsüblichen Miete herabzusetzen. Hierdurch würde – entgegen der im Regierungsentwurf geplanten Änderung – ein Wiederaufleben der Totalüberschussprognoseprüfung verhindert. Hingegen bleibt die Gefahr einer missbräuchlichen Nutzung, wie sie speziell bei der Vermietung zwischen Angehörigen gesehen wird, bestehen.

Der DStV schließt sich der Darlegung des Bundesrats an, wonach eine Wiedereinführung der Totalüberschussprognoseprüfung eine spürbare Mehrbelastung für die Steuerpflichtigen und den Berufsstand der Steuerberater bedeuten würde.

Petition: Der DStV unterstützt grundsätzlich den Vorschlag des Bundesrats, die Grenze für die generelle Aufteilung der Wohnraumüberlassung in einen entgeltlich und in einen unentgeltlich vermieteten Teil auf 50 % der ortsüblichen Miete herabzusetzen. Um gleichzeitig der befürchteten Missbrauchsgefahr zu begegnen, schlägt der DStV vor, in einem zusätzlichen Satz 3 klarzustellen, dass für Mietverhältnisse zwischen nahen Angehörigen weiterhin die 66 %-Grenze greift (vgl. Ausführungen/Petition des DStV in Abschnitt B zu „Artikel 2 – zu Nr. 3 – Verbilligte Wohnraumvermietung, § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG-E).

Zu Artikel 5 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nummer 2 – neu – Buchstabe b – neu -, Nachholung des Wahlrechts, § 8d Abs. 1 Satz 5 Satz 5a – neu – KStG-E

Der Bundesrat regt Klarstellungen im Zusammenhang mit der Regelung des § 8d KStG (Fortführungsgebundener Verlustvortrag) an. So soll normiert werden, dass ein Steuerpflichtiger die Inanspruchnahme des § 8d KStG spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der gesonderten Festsetzung des Verlustvortrags in der Form des § 31 Abs. 1a KStG nachholen kann. Ferner soll normiert werden, dass in den Fällen, in denen in einem Änderungsbescheid erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb im Sinne der Vorschrift berücksichtigt wird, die Inanspruchnahme des § 8d KStG bis zur Unanfechtbarkeit des Änderungsbescheids schriftlich beantragt werden kann (§ 8d Abs. 1 Satz 5, Satz 5 und 5a KStG-E).

Die vorgeschlagenen Ergänzungen würden Steuerpflichtigen aus Sicht des DStV zu mehr Rechtssicherheit verhelfen. Insbesondere in den Fällen, in denen etwa nach einer Außenprüfung ein bislang unentdeckter schädlicher Beteiligungserwerb festgestellt wird, wäre die Klarstellung hilfreich.

Das BMF hat kürzlich den Entwurf eines BMF-Schreibens zur Anwendung des § 8d KStG versandt. Die vom Bundesrat angeregten Klarstellungen decken sich zwar mit der angedachten Verwaltungsauffassung. Untergesetzliche Vorgaben können jedoch gerichtlich gekippt werden und bergen somit Rechtsunsicherheiten.

Petition: Da die geplante künftige Verwaltungsauffassung keine rechtliche Bindungswirkung entfaltet, unterstützt der DStV die vom Bundesrat angeregten gesetzlichen Klarstellungen in § 8d KStG.

Zu Artikel 24 – Änderung des Bewertungsgesetzes

Zu Nummer 2a – neu – Starre Betrachtung der Bodenrichtwerte, § 247 Abs. 1 Satz 2 – neu – BewG-E

Der Bundesrat schlägt eine Ergänzung der Bewertungsvorschrift für die Grundstücksbewertung nach § 247 BewG vor. Es soll explizit normiert werden, dass Abweichungen zwischen Grundstücksmerkmalen des Bodenrichtwertgrundstücks und des zu bewertenden Grundstücks grundsätzlich unberücksichtigt bleiben. Davon ausgenommen wären zum einen nur Abweichungen aufgrund unterschiedlicher Entwicklungszustände. Zum anderen wäre eine Abweichung möglich, wenn unterschiedliche Arten der Nutzung bei überlagernden Bodenrichtwertzonen vorliegen (§ 247 Abs. 1 Satz 2 –neu – BewG-E).

Eine solche starre Betrachtung setzt voraus, dass Bodenrichtwerte grundsätzlich verlässlich und hinreichend geeignet zur Wertermittlung sind. Diese Voraussetzungen sind jedoch bereits im Grundsatz nicht gegeben. Wir verweisen hinsichtlich unserer generellen Kritik zur Einbeziehung der Bodenrichtwerte in die Wertermittlung gem. § 247 BewG auf unsere Ausführungen in der [DStV-Stellungnahme S 11/19](#).

Die Ermittlung der Bodenrichtwerte erfolgt bislang nicht in bundeseinheitlichen Verfahren. Ferner sind die ermittelten Werte nicht justiziabel. Bereits daher würde die manifestierte starre Betrachtungsweise das falsche Signal setzen.

Petition: Es sollte gesetzlich normiert werden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall niedrigere Grundstückswerte nachweisen dürfen – selbst, wenn dies die Abwicklung im Masseverfahren womöglich erschwert. Ferner sollte dringend für die Ermittlung der Bodenrichtwerte ein bundeseinheitliches Verfahren eingeführt werden.

Wir freuen uns, auch weiterhin mit Ihnen im fachlichen Austausch zu bleiben. Gern stehen wir für weitere Erörterungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

gez.
Daniela Ebert LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Johrden
(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.
