

Ausgleichszahlungen im Rahmen des (schuldrechtlichen) Versorgungsausgleichs können beim Ausgleichspflichtigen als Sonderausgaben berücksichtigt werden, soweit die ihnen zugrundeliegenden Einnahmen beim Ausgleichspflichtigen der Besteuerung unterliegen und wenn die ausgleichsberechtigte Person unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Die Zahlungen sind in beiden Fällen von der ausgleichsberechtigten Person als sonstige Einkünfte zu versteuern (Korrespondenzprinzip).

Zu Nummer 9

Zu Buchstabe a und Buchstabe b

§ 10b Absatz 1 Satz 8 Nummer 4 und 5 – neu –

Verfolgt eine Körperschaft Zwecke, die mit einem Katalogzweck des § 52 Absatz 2 Satz 1 AO vergleichbar und deshalb als gemeinnützig anzuerkennen sind, ist ein Abzug von Mitgliedsbeiträgen an diese Körperschaft als Sonderausgaben nach der neuen Nummer 5 des § 10b Absatz 1 Satz 8 EStG ausgeschlossen, wenn auch Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den vergleichbaren Katalogzweck verfolgen, nicht als Sonderausgaben abgezogen werden können (vgl. § 10 Absatz 1 Satz 8 Nummer 1 bis 4 EStG).

Die Regelung beseitigt eine unbeabsichtigte, planwidrige Regelungslücke. Sie bezweckt eine Gleichbehandlung von Körperschaften, die einen gemeinnützigen Zweck im Sinne der Nummern 1 bis 4 verfolgen und Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Absatz 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nummern 1 bis 4 fördert.

So hat beispielweise der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9. Februar 2017 (V R 70/14, BStBl II S. 1106) entschieden, Turnierbridge sei nach § 52 Absatz 2 Satz 2 AO als gemeinnützig anzuerkennen, weil es die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos fördere wie Schach. Schach ist nach § 52 Absatz 2 Satz 1 Nummer 21 AO gemeinnützig. Mitgliedsbeiträge an einen Schachverein sind nach § 10b Absatz 1 Satz 8 Nummer 1 EStG nicht als Sonderausgaben abziehbar. Hingegen können Mitglieder eines Turnierbridgevereins nach derzeitiger Rechtslage ihre Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abziehen. Durch die Rechtsänderung ist es zukünftig auch Mitgliedern des Turnbridgevereins nicht mehr möglich, Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben abzuziehen.

Zu Buchstabe c

§ 10b Absatz 1 Satz 8 Satzteil nach Nummer 5 – gestrichen –

Wegen der Einfügung der neuen Nummer 5 wird der Satzteil nach der neuen Nummer 5 gestrichen.

Zu Nummer 10

Zu Buchstabe a

§ 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a

Mit der Ergänzung wird klargestellt, dass der Verfall von Optionen im Privatvermögen einkommensteuerrechtlich nicht von Bedeutung ist.

§ 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG regelt die Besteuerung von Termingeschäften, zu denen auch Optionsgeschäfte gehören. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung ist, dass der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch

den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinen Urteilen vom 12. Januar 2016 - IX R 48/14, IX R 49/14, IX R 50/14 - entschieden, dass die Anschaffungskosten für Optionen steuerlich auch dann zu berücksichtigen sind, wenn die Option innerhalb der Optionsfrist nicht ausgeübt wurde (Optionsverfall). Seine Auffassung stützt der BFH darauf, dass der Tatbestand des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG – anders als noch § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG a. F. – nicht mehr verlangt, dass die entsprechenden Gewinne aus Termingeschäften durch „Beendigung des Rechts“ erzielt werden.

Die Auffassung des BFH entspricht jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers, im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 den geltenden Status Quo – mit Ausnahme des Wegfalls der Haltefrist – fortzusetzen. Die Regelung zur Besteuerung der Termingeschäfte in § 20 Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe a EStG war mit dem Unternehmensteuergesetz 2008 im Wesentlichen wörtlich dem § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 EStG a. F. entnommen worden. Weggefallen war allein die für die Steuerbarkeit in der Vergangenheit bedeutsame einjährige Haltefrist zwischen Erwerb und Beendigung des Rechts. An der grundlegenden Struktur der Norm hatte der Gesetzgeber festgehalten.

Mit der Klarstellung wird zudem vermieden, dass hochspekulative Geschäfte auf Kosten der Allgemeinheit steuerlich günstiger behandelt werden, als dies durch die Unternehmensteuerreform 2008 bezweckt war. Dies ist auch gerechtfertigt. Denn angesichts der Erfahrungen aus der Finanzkrise 2008/2009 sollten jedwede Art von Belastungen für den Fiskus vermieden werden, die dadurch entstehen, dass die hochspekulativen Elemente, die ein Optionsnehmer bewusst auf sich nimmt, eintreten. Unabhängig davon werden darüber hinaus Steuerausfälle in nicht bezifferbarer Höhe vermieden.

Daher wird nunmehr § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG dahin geändert, dass Termingeschäfte steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn der Steuerpflichtige durch die Beendigung des Rechts (insbesondere durch Ausübung des Optionsrechts) einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. Zur Klarstellung wird in § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG ein Satz 2 aufgenommen, wonach der Verfall einer Option nicht als Beendigung des Rechts gilt.

Zu Buchstabe b

§ 20 Absatz 2 Satz 3 – neu –

Nummern 1, 2 und 4

Mit der Ergänzung des Satzes 3 Nummer 1, 2 und 4 wird klargestellt, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist.

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 24. Oktober 2017 (VIII R 13/15) entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 in Verbindung mit Satz 2 EStG führt. Der BFH leitet seine Auffassung daraus ab, dass mit der Einführung der Abgeltungsteuer im Unternehmensteuergesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I 2007, 1912) eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreicht werden sollte.

Die Auffassung des BFH entspricht nicht der Intention des Gesetzgebers. § 20 Absatz 2 EStG bestimmt, dass zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung der Einkunftsquellen gehören, die im Anwendungsbereich des § 20 Absatz 1 EStG zu laufenden Einkünften führen. Als Veräußerung gilt nach § 20 Absatz 2 Satz 2 zudem die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Ka-

pitalgesellschaft. Die abschließende Aufzählung der steuerlich relevanten Realisationsvorgänge in § 20 Absatz 2 Satz 2 EStG führt ausschließlich Veräußerungssurrogate auf, deren wesentliches Merkmal der Rechtsträgerwechsel und die Entgeltlichkeit ist. Der Wertverfall erfüllt diese Merkmale gerade nicht. Mit § 20 Absatz 2 EStG in der Fassung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) wollte der Gesetzgeber mithin nur die über eine Veräußerung (§ 20 Absatz 1 Satz 1 EStG) und die einer Veräußerung gleichgestellten Tatbestände (§ 20 Absatz 2 Satz 2 EStG) erzielbaren Wertzuwächse zu den Einkunftsquellen erfassen, die im Anwendungsbereich des § 20 Absatz 1 EStG zu laufenden Einkünften führen.

Der Gesetzgeber bezweckte mit der Regelung primär, dass Steuerpflichtige laufende Einkünfte nicht mehr in steuerfreie Veräußerungsgewinne transferieren können. Durch die Erweiterung des Anwendungsbereiches sollten insbesondere Gewinne erfasst werden, die wirtschaftlich als Entgelt für die Kapitalnutzung zu qualifizieren sind, um Marktentwicklungen Einhalt zu gebieten, über immer neue Finanzinnovationen steuerfreie Wertzuwächse zu generieren und auf diesem Weg die Besteuerung laufender Kapitaleinkünfte zu umgehen.

Eine Berücksichtigung des wertlosen Verfalls des Vermögensstamms musste der Gesetzgeber bei den Einkünften aus Kapitalvermögen dem hingegen nicht vorsehen. Insbesondere bei Kapitalforderungen ist die Ursache für eine Wertänderung am Vermögensstamm ausschließlich eine Bonitätsverschlechterung des Schuldners. Eine mögliche Wertänderung wirkt immer nur einseitig. Solange zu erwarten ist, dass der Schuldner die Verbindlichkeit erfüllt, wird die Kapitalforderung mit 100 Prozent des Nennwertes bewertet werden. Werden Änderungen des Marktzinsniveaus als preisbildender Faktor für eine Kapitalforderung außer Betracht gelassen, wird kein Gläubiger bereit sein, eine Kapitalforderung zu 110 Prozent des Nominalwertes zu erwerben, da der Schuldner immer nur die geschuldete Verbindlichkeit zu 100 Prozent des Nominalwertes zurückzahlen wird. Positive Wertänderungen über den Nominalwert hinaus, sind bei Kapitalforderungen somit ausgeschlossen. Der Kapitalstamm einer Darlehensforderung kann somit nicht zur Erzielung von Gewinnen eingesetzt werden.

Dafür spricht auch die Zuordnung der Kapitaleinkünfte zu den Überschusseinkünften gemäß § 2 Absatz 2 Nummer 2 EStG in Verbindung mit § 2 Absatz 1 Nummer 5 EStG. Zentraler Aspekt der Überschusseinkünfte ist die Trennung zwischen dem steuerlich unbeachtlichen Vermögenstamm und dem unter Nutzung des Vermögenstammes erzielten Einkommens.

Nummer 3

Um Umgehungsgeschäfte zu vermeiden, ist nach § 20 Absatz 2 Satz 3 Nummer 3 EStG auch die Veräußerung von wertlosen Wirtschaftsgütern steuerlich unbeachtlich.

Der neue § 20 Absatz 2 Satz 3 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Absatz 1 EStG in der am 1. Januar 2020 geltenden Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2020 anzuwenden.

Die Regelung entfaltet unechte Rückwirkung. Die Rechtsfolgen der Regelung treten erst nach ihrer Verkündung ein. Sie erfasst tatbestandlich allerdings auch Sachverhalte, die bereits vor dem 1. Januar 2020 in Gang gesetzt wurden.

Eine unechte Rückwirkung ist mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt.

Wesentliches Charakteristikum bei den Überschusseinkünften, zu denen auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen gehören, ist die grundsätzliche Beschränkung der Besteuerung der Erträge, des für die Einkünfteerzielung eingesetzten Vermögens. Eine Ausnahme hiervon bilden die in § 20 Absatz 2 Satz 1 und Satz 2 EStG genannten Erträge. Diese Aufzählung ist nach der Intention des Gesetzgebers abschließend. Der Bundesfinanzhof hat mit dem Urteil vom 24. Oktober 2017 (VIII R 13/15) entschieden, dass auch der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 in Verbindung mit Satz 2 EStG führt. Diese Rechtsprechung wird mit der neuen Regelung in § 20 Absatz 2 Satz 3 EStG korrigiert.

Schutzwürdiges Vertrauen in die vom BFH mit Urteil vom 24. Oktober 2017 (VIII R 13/15) erzeugte Rechtslage besteht nicht. Entscheidungen oberster Gerichte, wie hier des BFH, die vornehmlich zur grundsätzlichen Auslegung und Weiterentwicklung des Rechts berufen sind, wirken zwar über den entschiedenen Einzelfall hinaus als Präjudiz für künftige Fälle. Die höchstrichterliche Rechtsprechung erzeugt aber keine dem Gesetzesrecht gleichkommende Rechtsbindung. Weder sind die unteren Gerichte an die höchstrichterliche Rechtsprechung gebunden, noch sind es die obersten Gerichte selbst. Kein Prozessbeteiligter kann daher darauf vertrauen, der Richter werde stets an einer bestimmten Rechtsauffassung aus der bisherigen Judikatur festhalten. Schutzwürdiges Vertrauen in eine bestimmte Rechtslage auf Grund höchstrichterlicher Entscheidungen kann nur bei Hinzutreten weiterer Umstände, insbesondere bei einer gefestigten und langjährigen Rechtsprechung entstehen. Diese liegt mit der bislang einzigen Entscheidung zu dieser Thematik aber nicht vor. Im Gegenteil sind aktuell mehrere Revisionsverfahren anhängig, in denen die Finanzgerichte der Rechtsprechung des BFH ausdrücklich widersprechen.

Zu Nummer 11

§ 34c Absatz 6 Satz 2

Die Ergänzung des § 34c Absatz 6 Satz 2 EStG ist erforderlich, um in Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) einschlägig ist, rechtssicher eine Kürzung der ausländischen Steuer um entstandene Ermäßigungsansprüche vornehmen zu können. Damit wird hinsichtlich der Kürzung der ausländischen Steuer um einen entstandenen Ermäßigungsanspruch eine gleichlautende Regelung zu § 34c Absatz 1 Satz 1 EStG (Nicht-DBA-Fall) geschaffen.

§ 34c Absatz 6 Satz 2 EStG sieht bereits jetzt eine Anrechnung nur der „nach den Abkommen anzurechnenden ausländischen Steuer“ vor. Daher kann nicht mehr angerechnet werden als die in dem Quellenstaat rechtmäßig erhobene und dem Quellenstaat abkommensrechtlich zustehende Steuer. So sind etwa Erstattungsansprüche, die sich auf Grund eines abkommensrechtlich geringeren Quellensteuersatzes zum Beispiel auf Dividendenzahlungen nach einer Artikel 10 OECD-MA entsprechenden DBA-Regelung ergeben, regelmäßig von der ausländischen Steuer abzuziehen, da eine Anrechnung bereits durch das DBA auf die abkommensrechtlich vereinbarte Steuer beschränkt ist. Die Ergänzung des § 34c Absatz 6 Satz 2 EStG soll dies lediglich klarstellen.

Die Ergänzung des § 34c Absatz 6 Satz 2 EStG soll zudem sicherstellen, dass nur jene ausländischen Steuern angerechnet werden können, die der Quellenstaat rechtmäßig erhoben hat. Dies schließt insbesondere eine Anrechnung von Steuern auf Basis einer unionsrechtswidrigen Regelung aus. Erstattungsansprüche des Steuerpflichtigen auf Grund von Unionsrecht mindern folglich die anzurechnenden ausländischen Steuern.

Zu Nummer 12

§ 38 Absatz 1 Satz 2

Derzeit besteht in den Fällen einer grenzüberschreitenden Arbeitnehmerüberlassung eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung des in Deutschland ansässigen und aufnehmenden Unternehmens nur dann, wenn es die Lohnkosten tatsächlich wirtschaftlich trägt. Insbesondere bei verbundenen Unternehmen bedeutet „wirtschaftlich tragen“, dass das ausländische Unternehmen vom inländischen Unternehmen einen finanziellen Ausgleich für die Arbeitnehmerüberlassung beansprucht und erhält.

Vom Gesetzestext werden derzeit nicht ausdrücklich die Fälle erfasst, in denen das ausländische verbundene Unternehmen (oft die Muttergesellschaft) auf einen finanziellen Ausgleichsanspruch gegenüber dem inländischen Unternehmer verzichtet, obwohl unter Fremden üblicherweise ein Ausgleich beansprucht worden wäre. Durch einen Verzicht auf eine Ausgleichsforderung könnten internationale Konzerne eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung für die nach Deutschland entsandten Arbeitnehmer umgehen. Die Gesetzesänderung soll dies verhindern, indem auch dann eine Lohnsteuerabzugsverpflichtung zu beachten ist, wenn tatsächlich kein finanzieller Ausgleich an das ausländische Unternehmen geleistet wird, aber unter Fremden ein Ausgleich vereinbart worden wäre (Fremdvergleichsgrundsatz).

Zu Nummer 13

§ 39 Absatz 3

Die Änderung ermöglicht es, beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer in das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale einzubeziehen. Weil dieser Personenkreis in Deutschland regelmäßig nicht meldepflichtig ist, kann die für das Lohnsteuerabzugsverfahren erforderliche steuerliche Identifikationsnummer (§ 139b AO) nicht durch einen Anstoß der Gemeinde zugeteilt werden. Deshalb muss der Arbeitnehmer selbst die Zuteilung der steuerlichen Identifikationsnummer beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers beantragen.

Weil es sich in den Fällen einer beschränkt einkommensteuerpflichtigen Beschäftigung häufig um zeitlich befristete Dienstverhältnisse handelt, ist eine zeitnahe Zuteilung und Mitteilung der Identifikationsnummer an den Arbeitnehmer und an den Arbeitgeber erforderlich. Um Verständigungsprobleme bei der Antragstellung und um Verzögerungen bei der Postzustellung der Identifikationsnummer in das Ausland und bei der Weitergabe an den inländischen Arbeitgeber zu vermeiden, kann der Arbeitnehmer seinen Arbeitgeber nach § 80 Absatz 1 AO bevollmächtigen, die erstmalige Zuteilung einer Identifikationsnummer zu beantragen. In diesem Fall wird die Finanzverwaltung das Mitteilungsschreiben an den Arbeitgeber senden.

Stellt das Betriebsstättenfinanzamt fest, dass dem beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer bereits eine Identifikationsnummer zugeteilt worden ist, teilt das Betriebsstättenfinanzamt diese dem Arbeitnehmer bzw. dem inländischen Bevollmächtigten mit.

Kann dem Arbeitnehmer keine Identifikationsnummer zugeteilt werden, hat das Betriebsstättenfinanzamt weiterhin auf Antrag des Arbeitnehmers eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auszustellen. Einzelheiten eines solchen Papierverfahrens regelt § 39e Absatz 8 EStG.

Zu Nummer 14

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 41b Absatz 1 Satz 4

Die Ergänzung regelt, dass der nicht zur elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung verpflichtete Arbeitgeber eine auf Papier ausgestellte Lohnsteuerbescheinigung an das Betriebsstättenfinanzamt zu übersenden hat. Als spätester Zeitpunkt wird der allgemein gültige letzte Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres festgelegt. Die praktische Erfahrung hat gezeigt, dass durch die Bescheinigung des Arbeitgebers im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer Rückfragen beim Arbeitnehmer vermieden werden können.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 41b Absatz 1 Satz 5

Die redaktionelle Ergänzung stellt klar, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Zweitausfertigung der an die Finanzverwaltung übersandten Lohnsteuerbescheinigung auszuhändigen hat.

Zu Buchstabe b

§ 41b Absatz 2 Satz 1

Durch die Einbeziehung der beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer in das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ist eine Verwendung des besonderen steuerlichen Ordnungsmerkmals nicht mehr erforderlich, weshalb die dafür maßgebenden Regelungen mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2023 aufzuheben sind (Folgeänderung). Damit werden insbesondere Forderungen des Organisationsbereichs in der Finanzverwaltung umgesetzt.

Zu Buchstabe c

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 41b Absatz 3 Satz 1

Die Ergänzung regelt, dass der nicht zur elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung verpflichtete Arbeitgeber eine auf Papier ausgestellte Lohnsteuerbescheinigung an das Betriebsstättenfinanzamt zu übersenden hat. Als spätester Zeitpunkt wird der allgemein gültige letzte Tag des Monats Februar des auf den Abschluss des Lohnkontos folgenden Kalenderjahres festgelegt. Die praktische Erfahrung hat gezeigt, dass durch die Bescheinigung des Arbeitgebers im Veranlagungsverfahren zur Einkommensteuer Rückfragen beim Arbeitnehmer vermieden werden können.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 41b Absatz 3 Satz 2

Die redaktionelle Ergänzung stellt klar, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Zweitausfertigung der an die Finanzverwaltung übersandten Lohnsteuerbescheinigung auszustellen hat.

Zu Nummer 15

§ 42b Absatz 1 Satz 1

Mit der Änderung werden beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer in den betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich einbezogen.

Die Durchführung des betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleichs setzt derzeit voraus, dass der Arbeitnehmer unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Folglich darf der Ar-

beitgeber für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen. Es obliegt dem Arbeitgeber, hierfür die Arbeitnehmer entsprechend zuzuordnen. Derzeit ist die Entscheidung für den Ausschluss eines beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmers vom Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren ohne weiteres möglich. Maßgebend hierfür ist die vom Finanzamt für den Lohnsteuerabzug ausgestellte Bescheinigung für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer.

Werden die beschränkt einkommensteuerpflichtigen Arbeitnehmer in das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale einbezogen, entfällt diese Unterscheidungsmöglichkeit. Für den Arbeitgeber ist auch aus Gründen des Datenschutzes kein Lohnsteuerabzugsmerkmal mit der Information „Ausschluss vom Lohnsteuer-Jahresausgleich“ bzw. „beschränkte Steuerpflicht“ vorgesehen. Folglich hätte der Arbeitgeber keine amtliche Grundlage, um einen Arbeitnehmer von der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs ausschließen zu können.

Daneben sprechen auch rechtliche Erwägungen für die Einbeziehung beschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer in den betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich. Nach § 38a Absatz 1 bis 3 EStG ist die Lohnsteuer als Jahreslohnsteuer vom Jahresarbeitslohn zu ermitteln. Davon ist während des Kalenderjahres aber nur der auf den Lohnzahlungszeitraum entfallende Teilbetrag zu erheben. Diese Ermittlungsvorschrift ist nach § 50 Absatz 2 EStG auch für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer anzuwenden. Insofern ist die Einbeziehung dieses Personenkreises in den Lohnsteuer-Jahresausgleich folgerichtig.

Grundvoraussetzung für den Lohnsteuer-Jahresausgleich ist, dass der Arbeitnehmer das gesamte Kalenderjahr beim Arbeitgeber beschäftigt ist. Eine ganzjährige Beschäftigung im Inland dürfte regelmäßig dazu führen, dass der (ausländische) Arbeitnehmer im Inland zumindest seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat und daher gemäß § 1 Absatz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Folglich ist der Personenkreis, der trotz ganzjähriger Beschäftigung im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, eingeschränkt (z. B. Grenzgänger). Beschränkt steuerpflichtige Staatsangehörige eines EU- sowie eines EWR-Staates mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat haben nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b in Verbindung mit Satz 7 EStG bereits die Möglichkeit, für ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu beantragen.

Insoweit führt die Einbeziehung dieses Personenkreises in das Lohnsteuer-Jahresausgleichsverfahren zum Abbau von Bürokratiekosten. Für die Arbeitnehmer entfällt die Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn er die auf das Kalenderjahr bezogen zu viel einbehaltene Lohnsteuer erstattet bekommen möchte. Hierdurch erspart sich die Finanzverwaltung in vielen Fällen die Kosten für die Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung.

Zu Nummer 16

§ 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c – neu –

Satz 1

Der neue § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c Satz 1 EStG regelt, dass die Einkommensteuer auf Zinsen auch dann durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben wird, wenn die Zinsen aus einer Forderung stammen, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform erworben wurde.

Hintergrund für diesen zusätzlichen Kapitalertragsteuertatbestand sind die als Crowdfunding bezeichneten Geschäfte. Beim Crowdfunding erfolgt eine Kreditvergabe unter der Maßgabe, dass Kreditgeber an Stelle einer Bank ein einzelner oder eine Vielzahl von Anlegern sind. Über eine Internet-Dienstleistungsplattform werden Kredite hierbei zwischen

den Anlegern und dem Kreditnehmer vermittelt. Als Gegenleistung für die Bereitstellung der Kreditsumme erhalten die Anleger einen vorab festgelegten Zins.

Die Anleger erzielen aus diesen Geschäften Kapitalerträge im Sinne von § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG für die Überlassung von Kapital zur Nutzung gegen Entgelt. Eine Verpflichtung, die Einkommensteuer auf diese Kapitalerträge durch Abzug vom Kapitalertrag zu erheben, besteht derzeit nicht, da es sich bei dem Schuldner der Kapitalerträge (Kreditnehmer) nicht um ein inländisches Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut gemäß § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe b EStG handelt. Zwar wird für die Kreditvergabe ein Kreditinstitut eingeschaltet. Dieses tritt aber die Forderung aus dem Kreditvertrag an die Anleger ab, sobald der Kreditvertrag zustande gekommen ist. Der Kreditnehmer zahlt anschließend die Forderung zuzüglich Zinsen über die Plattform an die Anleger zurück.

Die Besteuerung der Kapitalerträge erfolgt bisher nicht im Steuerabzugsverfahren, sondern nur bei Angabe der Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung durch die Anleger nach § 32d Absatz 3 EStG. Die Besteuerung der Kapitalerträge hängt bisher somit ausschließlich davon ab, dass der Anleger sich erklärt.

Mit der Ergänzung unterliegen nun auch Zinsen aus Forderungen, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform erworben werden, dem Kapitalertragsteuerabzug. Die Vorschrift verbessert somit die Verifikation von Steuerzahlungen beim Crowdfunding.

Satz 2

In dem neuen § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c Satz 2 EStG wird der Begriff Internet-Dienstleistungsplattform definiert. Eine Internet-Dienstleistungsplattform ist danach ein webbasiertes Medium, das Kauf- und Verkaufsaufträge in Aktien und anderen Finanzinstrumenten sowie Darlehensnehmer und Darlehensgeber zusammenführt und so einen Vertragsabschluss vermittelt.

Zu Nummer 17

§ 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe c – neu –

Ergänzend zu dem neuen § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c EStG bestimmt der neue § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe c EStG den inländischen Betreiber einer Internet-Dienstleistungsplattform oder die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers zur auszahlenden Stelle.

Wird die Kapitalanlage über eine Internet-Dienstleistungsplattform vermittelt und wird über die Internet-Dienstleistungsplattform auch die Zahlung der Kapitalerträge abgewickelt, wird nach den geltenden Regelungen in § 44 EStG keine Kapitalertragsteuer einbehalten, obwohl die Internet-Dienstleistungsplattform über die dafür notwendigen Informationen verfügt. Die Besteuerung dieser Kapitalerträge hängt z. B. beim Crowdfunding derzeit allein davon ab, dass der Anleger diese Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung angibt.

Zukünftig soll der Kapitalertragsteuerabzug in diesen Fällen daher von dem inländischen Betreiber oder die inländische Zweigniederlassung eines ausländischen Betreibers einer Internet-Dienstleistungsplattform vorgenommen werden, der die Kapitalerträge für den Gläubiger ausweist oder eine Übersicht über die Kapitalerträge anderweitig zur Verfügung stellt. Denn insoweit kann davon ausgegangen werden, dass dieser grundsätzlich über die dafür notwendigen Informationen verfügt.

Zu Nummer 18

Zu Buchstabe a

§ 46 Absatz 2 Nummer 4

Aus systematischen Gründen wird die Bagatellgrenze für beschränkt Steuerpflichtige in § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a EStG überführt, wodurch § 50 Absatz 2 Satz 2 EStG nunmehr die Pflichtveranlagungstatbestände für beschränkt Steuerpflichtige abschließend regeln soll. Die besondere Regelung für beschränkt Steuerpflichtige in § 46 Absatz 2 Nummer 4 EStG ist daher zu streichen.

Mit der Ergänzung des § 46 Absatz 2 Nummer 4 EStG im Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768) wurde das Besteuerungsverfahren vereinfacht, indem Arbeitnehmer mit geringem Arbeitslohn, bei denen keine Einkommensteuer anfällt, von der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung befreit wurden, auch wenn das Finanzamt für den Lohnsteuerabzug Freibeträge ermittelt hatte (Bagatellgrenze). Dies wurde am Ende des § 46 Absatz 2 Nummer 4 EStG ausdrücklich auch auf beschränkt Steuerpflichtige ausgedehnt, insbesondere im Hinblick auf Arbeitnehmer, die nur für einen befristeten Zeitraum im Inland tätig sind. Damit werden unbeschränkt und beschränkt Einkommensteuerpflichtige in dieser Hinsicht gleich behandelt.

Zu Buchstabe b

§ 46 Absatz 2 Nummer 8 Satz 2

Nummer 8 Satz 2 wird wegen der neu angefügten Nummer 9 redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe c

§ 46 Absatz 2 Nummer 9 – neu –

Mit der Änderung wird klargestellt, dass es für die örtliche Zuständigkeit bei Steuerpflichtigen, die einen Antrag auf Behandlung als unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Absatz 3 EStG stellen, nicht darauf ankommt, zu welchem Zeitpunkt der Antrag gestellt wird.

Wird bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren beantragt, als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach § 1 Absatz 3 EStG behandelt zu werden und wird dieser Antrag auch genehmigt, liegt nach § 46 Absatz 2 Nummer 7 Buchstabe b EStG eine Pflichtveranlagung vor, für die das Betriebsstättenfinanzamt zuständig ist.

Wird jedoch erst im Rahmen einer Antragsveranlagung zusätzlich beantragt, als unbeschränkt Steuerpflichtiger nach § 1 Absatz 3 EStG behandelt zu werden, soll auch in diesen Fällen das lohnsteuerliche Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers zuständig sein. Mit dieser Änderung wird auch klargestellt, dass die Zuständigkeitsregel des § 19 Absatz 2 AO in diesen Fällen nicht anwendbar ist.

Zu Nummer 19

Zu Buchstabe a

§ 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b

Durch die Ergänzung von § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG werden Ortskräfte mit Einkünften aus inländischen öffentlichen Kassen, soweit deren Besteuerung im Tätigkeitsstaat erfolgt, von der Einkommensbesteuerung in Deutschland ausgenommen. Die Einmalbesteuerung der betreffenden Einkünfte ist damit weiterhin gewährleistet. Das Kassenstaatsprinzip wird zielgenauer umgesetzt und für Ortskräfte in Staaten, mit denen

Deutschland kein DBA abgeschlossen hat, wird die Gefahr der Doppelbesteuerung ihrer Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen beseitigt. Die Regelung gilt u. a. für Ortskräfte von deutschen Auslandsvertretungen und für Ortskräfte, die im Rahmen der Entwicklungszusammenarbeit tätig sind.

Nach § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe b EStG unterliegen Einkünfte aus inländischen öffentlichen Kassen auch dann der Einkommensbesteuerung in Deutschland, wenn sie von Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland bezogen werden, die ihre nichtselbständige Tätigkeit im Ausland ausüben. Diese Regelung entspricht dem in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) regelmäßig vereinbarten Kassenstaatsprinzip und stellt die Einmalbesteuerung von zu Lasten des inländischen Fiskus ausgezahlten Einkünften sicher. Das Kassenstaatsprinzip der DBA gilt indes in aller Regel nur für in das Ausland entsandte Arbeitnehmer, nicht dagegen für vor Ort gewonnene Arbeitskräfte (Ortskräfte). Wenn kein DBA mit dem Tätigkeitsstaat besteht und dieser die aus einer deutschen öffentlichen Kasse bezogenen Einkünfte im Rahmen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht der Ortskraft besteuert, kommt es zu einer Doppelbesteuerung, wenn der andere Staat die Doppelbesteuerung nicht einseitig vermeidet.

Zu Buchstabe b

§ 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2

Ob Erträge aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen als inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht im Sinne des § 1 Absatz 4 EStG unterliegen, richtet sich ausschließlich nach § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a letzter Halbsatz EStG. Durch die Ergänzung des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG wird präzisiert, dass die dort geregelte Ausnahme nicht für Wandelanleihen und Gewinnobligationen gilt. Die bisherige Formulierung führte zu Unklarheiten bei der Zuordnung entsprechender Erträge.

Wandelanleihen und Gewinnobligationen sind als sonstige Kapitalforderungen im Sinne von § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG zu qualifizieren. In der Folge müssten Erträge aus Wandelschuldverschreibungen und Gewinnobligationen von § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe c EStG erfasst sein, welcher sich auf Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 5 und 7 EStG bezieht. Dem steht die ausdrückliche gesetzliche Anordnung in § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe a letzter Halbsatz EStG entgegen. Danach müssen die im ersten Halbsatz der Vorschrift genannten Voraussetzungen auch bei Erträgen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen erfüllt sein, damit es sich um inländische Einkünfte im Sinne der beschränkten Steuerpflicht handelt. Die Ausnahme des § 49 Absatz 1 Nummer 5 Satz 1 Buchstabe c Doppelbuchstabe aa Satz 2 EStG findet somit keine Anwendung.

Zu Nummer 20

Zu Buchstabe a

§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4

Die abgeltende Besteuerung von Arbeitnehmern dient der Verfahrensvereinfachung. Dennoch ist es erforderlich, aus Gründen der Gleichbehandlung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern und zur Aufkommenssicherung bestimmte Pflichtveranlagungstatbestände vorzusehen. Die schon bisher geltende Bagatellgrenze bei geringem Arbeitslohn wird von § 46 Absatz 2 Nummer 2 EStG in § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 EStG überführt (Buchstabe a). Außerdem werden die Pflichtveranlagungstatbestände für beschränkt Einkommensteuerpflichtige an die Regelungen für unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige angepasst (Buchstabe b und c).

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a

Nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a EStG ist bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern verpflichtend eine Veranlagung vorgesehen, wenn als Lohnsteuerabzugsmerkmal ein Freibetrag nach § 39a Absatz 4 EStG gebildet worden ist. Eine Ausnahme davon gilt nach dem bisherigen § 46 Absatz 2 Nummer 4 letzter Halbsatz EStG in Fällen von geringem Arbeitslohn (Bagatellgrenze). Somit ist die Veranlagung nur durchzuführen, wenn der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn die Bagatellgrenze übersteigt. Die Bagatellgrenze wird zur Vereinheitlichung und zur Verbesserung der Übersicht über das geltende Recht nunmehr von § 46 Absatz 2 Nummer 2 EStG in § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe a EStG überführt. Dadurch können dieser Vorschrift künftig unmittelbar sowohl die Voraussetzungen für die Pflichtveranlagung wie die hiervon geltende Ausnahme entnommen werden.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b

Buchstabe b wird wegen des neu angefügten Buchstabe c redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe cc

§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe c – neu –

Bisher besteht in bestimmten Konstellationen eine Veranlagungspflicht nur für unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, nicht aber für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer.

Gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 2 EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn der Steuerpflichtige nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat. In dieser Konstellation ist der Lohnsteuerabzug in der Steuerklasse VI für das zweite Dienstverhältnis in vielen Fällen zu niedrig und es ergeben sich Nachzahlungen im Veranlagungsverfahren. Der Steueranspruch soll mit der Veranlagungspflicht gesichert werden.

Gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 5 EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 EStG nach § 39b Absatz 3 Satz 9 EStG oder für einen sonstigen Bezug nach § 39c Absatz 3 EStG ermittelt wurde. Hintergrund für diese Regelung ist, dass der Arbeitgeber die Voraussetzungen für das Vorliegen außerordentlicher Einkünfte und der ermäßigten Besteuerung oft nicht abschließend prüfen kann. Die abschließende Bewertung der Sachverhalte, bei denen es sich oft um hohe Abfindungszahlungen oder Entlassungsentschädigungen handelt, soll dem Finanzamt im Veranlagungsverfahren vorbehalten sein.

Gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 5a EStG besteht für unbeschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagungspflicht, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer von einem sonstigen Bezug berechnet hat und dabei der Arbeitslohn aus früheren Dienstverhältnissen des Kalenderjahres außer Betracht geblieben ist. Dies ergibt sich aus dem auf der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung zu vermerkenden Großbuchstaben „S“. In diesen Fällen ist der Steuerabzug in der Regel zu niedrig und es können sich hohe Nachzahlungen im Veranlagungsverfahren ergeben.

Mit der Einführung von Buchstabe c, der auf die jeweiligen Tatbestände des § 46 Absatz 2 EStG verweist, gelten diese Pflichtveranlagungstatbestände auch für beschränkt Steuerpflichtige. Es wird damit sichergestellt, dass auch in diesen Fällen die zutreffende Ein-

kommensteuer im Wege der Veranlagung ermittelt wird und sie insofern mit unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern gleichbehandelt werden.

Zu Buchstabe b

§ 50 Absatz 2 Satz 6

Redaktionelle Folgeänderung mit der Anpassung des Verweises auf den durch dieses Änderungsgesetz geänderten § 39 Absatz 3 EStG.

Zu Nummer 21

§ 51 Absatz 4 Nummer 1

Redaktionelle Folgeänderung mit der Anpassung des Verweises auf den durch dieses Änderungsgesetz geänderten § 39 Absatz 3 EStG.

Zu Nummer 22

Zu Buchstabe a

§ 52 Absatz 4 Satz 7

Die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads durch den Arbeitgeber nach § 3 Nummer 37 EStG, die bisher bis zum Jahr 2021 befristet ist, wird bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert.

Zu Buchstabe b

§ 52 Absatz 6 Satz 12 – neu –

Die Neuregelung des § 4 Absatz 10 EStG soll erstmalig auf Übernachtungssachverhalte im Sinne der Regelung angewandt werden, die nach dem 31. Dezember 2019 verwirklicht werden.

Zu Buchstabe c

§ 52 Absatz 12 Satz 2

Die Nichtberücksichtigung einer Entnahme für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrades wird bis zum 31. Dezember 2030 verlängert (Folgeänderung aus der Verlängerung der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 37 EStG).

Zu Buchstabe d

§ 52 Absatz 15b – neu –

Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung für Elektrolieferfahrzeuge nach dem neuen § 7c EStG wird durch § 52 Absatz 15b EStG zeitlich begrenzt auf zehn Jahre, beginnend mit Anschaffungsvorgängen nach dem 31. Dezember 2019. Die letztmalige Inanspruchnahme der Sonderabschreibung ist somit für Anschaffungsvorgänge vor dem 1. Januar 2031 möglich.

Zu Buchstabe e

§ 52 Absatz 18a – neu –

Nach dem neuen § 52 Absatz 18a EStG ist die Änderung des § 10b Absatz 1 Satz 8 erstmals auf Mitgliedsbeiträge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 gezahlt werden.

Zu Buchstabe f

§ 52 Absatz 28 Satz 23 – neu –

Der neue Absatz 28 Satz 23 bestimmt, dass die Ergänzung des § 20 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a EStG erstmals auf Termingeschäfte Anwendung findet, die nach dem 31. Dezember 2019 abgeschlossen werden.

Zu Buchstabe g

§ 52 Absatz 42 Satz 2 – neu –

Der neue Absatz 42 Satz 2 bestimmt, dass die Ergänzung des § 43 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 Buchstabe c EStG erstmals auf Kapitalerträge Anwendung findet, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

Zu Buchstabe h

§ 52 Absatz 44 Satz 1 – neu –

Der neue Absatz 44 Satz 1 bestimmt, dass die Ergänzung des § 44 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 Buchstabe c EStG erstmals auf Kapitalerträge Anwendung findet, die nach dem 31. Dezember 2019 zufließen.

Zu Buchstabe i

§ 52 Absatz 4 Satz 14 und Absatz 37c

Die Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung nach § 3 Nummer 46 EStG und die Pauschalversteuerung für geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 6 EStG werden bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert. Sie sind damit künftig letztmals anzuwenden auf Vorteile, die in einem vor dem 1. Januar 2031 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge vor dem 1. Januar 2031 zugewendet werden (bislang 1. Januar 2021).

Zu Nummer 23

§ 52b – aufgehoben –

Das Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ist zum 1. Januar 2013 eingeführt worden. Damit sind die letztmals für das Kalenderjahr 2010 ausgestellten Lohnsteuerkarten aus Papier ersetzt worden. Die für diesen Übergangszeitraum erforderlichen Sonderregelungen des § 52b EStG werden nicht mehr benötigt und können folglich aufgehoben werden.

Zu Artikel 3 (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Der jetzige Gesetzentwurf einer Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft in der hier vorliegenden Form wurde mit der Generaldirektion Landwirtschaft und

ländliche Entwicklung der Europäischen Kommission abgestimmt. Auf Grundlage dieser Änderungen sehen die Kommissionsdienststellen keine Bedenken gegen die Maßnahme und beabsichtigen, dem Kommissionskollegium vorzuschlagen, einen entsprechenden (Genehmigungs-)Beschluss zu fassen, sobald die vorliegenden Gesetzesänderungen vorgenommen sind.

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird an die Überschrift der neu eingefügten Vorschrift § 32c EStG angepasst.

Zu Nummer 2

§ 2 Absatz 6 Satz 1

In § 2 Absatz 6 Satz 1 EStG ist die Regelung des § 32c EStG zu ergänzen, um klarzustellen, wie die Tarifiermäßigung in die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer einzubeziehen ist.

Gleichzeitig wird die letzte Änderung des Forstschäden-Ausgleichsgesetzes, auf die in der Vorschrift Bezug genommen wird, aktualisiert.

Zu Nummer 3

§ 32c – neu –

Die Gewinnverteilung für die Land- und Forstwirtschaft soll eine ausgeglichene tarifliche Besteuerung aufeinanderfolgender guter und schlechter Wirtschaftsjahre gewährleisten. Hierzu wird das Besteuerungsverfahren umgestellt und eine Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft eingeführt.

Aus verfassungsrechtlichen Gründen muss die Gewährung von einem Antrag des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden. Deshalb und da die Kommissionsdienststellen die Maßnahme in der vorliegenden Fassung als genehmigungsfähige Beihilfe einstufen, kann auf die Möglichkeit einer Erhöhung der tariflichen Einkommensteuer verzichtet werden. Es handelt sich folglich um eine reine Tarifiermäßigungsvorschrift.

Absatz 1

Die Regelung übernimmt den Rechtsgedanken einer durchschnittlichen Besteuerung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und setzt den Zeitraum infolge der natur- und damit sektoralbedingten Gewinnschwankungen auf drei Jahre fest (Betrachtungszeitraum mit Blockbildung). Damit soll gewährleistet werden, dass die bereits in den letzten Jahren zunehmenden Preisschwankungen bei landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Volatilität der Märkte) in Verbindung mit den spürbaren Folgen des globalen Klimawandels und die daraus resultierenden wirtschaftlichen Entwicklungen im Steuerrecht zeitgemäß berücksichtigt werden.

Damit wird gewährleistet, dass die Bildung von Investitionsabzugsbeträgen oder die Gewährung von Sonderabschreibungen sowie andere steuerrechtliche Maßnahmen den Gewinn vollständig im jeweiligen Gewinnermittlungszeitraum mindern (Gewinnglättung). Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft werden vollständig der Besteuerung unterworfen. Unter Berücksichtigung der daraus resultierenden progressiven steuerrechtlichen Belastung werden die Gewinnschwankungen auf Antrag des Steuerpflichtigen nachträglich durch eine individuelle Tarifiermäßigung korrigiert. Diese Vorgehensweise gewährleis-

tet, dass die Standortverhältnisse einschließlich der klimatischen Veränderungen sachgerecht berücksichtigt werden.

Die Tarifiermäßigung wird nur gewährt, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 5 erfüllt sind.

Voraussetzung für die individuell ausgestaltete Tarifiermäßigung ist, dass innerhalb eines Betrachtungszeitraums von drei Jahren die auf die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft entfallende tarifliche Einkommensteuer höher ist als die nach Absatz 2 ermittelte fiktive tarifliche Einkommensteuer auf diese Einkünfte. Liegt diese Voraussetzung im Betrachtungszeitraum vor, wird im Rahmen der Steuerfestsetzung für den letzten Veranlagungszeitraum die tarifliche Einkommensteuer relationsgerecht gemindert (Tarifiermäßigung). Durch die Kombination eines Betrachtungszeitraums von drei Jahren mit einer anschließend zu gewährenden Tarifiermäßigung werden die Steueransprüche des Staates gesichert.

Die Regelung des Satzes 3 steht in Zusammenhang mit der Streichung des § 32c Absatz 5 EStG in der Fassung des Gesetzes zum Erlass und zur Änderung marktordnungsrechtlicher Vorschriften sowie zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. Dezember 2016, BGBl. I S. 3045 (MilchSonMaßGEG). Nach der bisherigen Tarifglättungsregelung umfasste ein Betrachtungszeitraum in der Regel drei Veranlagungszeiträume. Soweit jedoch in einem Veranlagungszeitraum des Betrachtungszeitraums keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt würden (z. B. bei Betriebsaufgabe), hätte sich nach der bisherigen Regelung der Betrachtungszeitraum entsprechend verkürzt. Darüber hinaus war es nach der bisherigen Regelung möglich, dass sich der Betrachtungszeitraum verschiebt und die Glättung damit in einem anderen Veranlagungszeitraum als 2016, 2019 oder 2022 vorzunehmen wäre. Aus Vereinfachungsgründen und zur besseren Administrierbarkeit wird die Tarifiermäßigung durch die Streichung der bisherigen §§ 32c Absatz 5 und 52 Absatz 3a Satz 5 bis 7 EStG in der Fassung des MilchSonMaßGEG in Fällen, in denen nur in zwei Veranlagungszeiträumen eines Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden, gewährt, wobei die Einkünfte über alle drei Veranlagungszeiträume des Betrachtungszeitraums geglättet werden. Dies gilt unabhängig davon, ob im ersten, zweiten oder dritten Veranlagungszeitraum keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. Der neue Satz 3 regelt, dass keine Tarifiermäßigung gewährt wird, wenn nur in einem der drei Veranlagungszeiträume eines Betrachtungszeitraums Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt werden. In einem solchen Fall bedarf es keiner Glättung über mehrere Veranlagungszeiträume, da der Steuerpflichtige genauso besteuert wird, wie wenn er in drei Veranlagungszeiträumen Einkünfte in dieser Höhe erzielen würde. Es gibt in diesem Fall keine schwankenden Gewinne.

Absatz 2

Die Vorschrift bestimmt die Ermittlung des Vergleichsmaßstabs für eine nach Absatz 1 zu gewährende Tarifiermäßigung. Für jeden der drei Veranlagungszeiträume innerhalb des Betrachtungszeitraums ist die tarifliche Einkommensteuer gesondert zu ermitteln, die sich unter Berücksichtigung eines gleichbleibenden Durchschnittsgewinns ergäbe. Hierzu sind die steuerpflichtigen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft des Betrachtungszeitraums zu summieren und gleichmäßig auf die drei Veranlagungszeiträume zu verteilen. Die Summe der für jeden Veranlagungszeitraum tariflich ermittelten Einkommensteuer bildet als fiktiv ermittelte Einkommensteuer den Vergleichsmaßstab für die Tarifiermäßigung im Rahmen der Steuerfestsetzung. Ist die fiktiv ermittelte Einkommensteuer innerhalb des Betrachtungszeitraums von drei Jahren niedriger als die reguläre Besteuerung wird der bisherige Nachteil durch eine Tarifiermäßigung ausgeglichen.

Absatz 3

Die Regelung bestimmt, wie die tarifliche und die fiktive tarifliche Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und die anderen Einkünfte aufzuteilen sind.

Satz 3 stellt klar, dass im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten ein horizontaler Verlustausgleich der Einkünfte einer Einkunftsart beider Ehegatten erfolgt. Dies bedeutet, dass zunächst die Einkünfte jeder Einkunftsart beider Ehegatten saldiert und im Anschluss die insgesamt positiven Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft zur Summe der insgesamt positiven Einkünfte ins Verhältnis gesetzt werden.

Absatz 4

Die Regelung übernimmt den in § 4a Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 EStG verankerten Grundsatz, dass Veräußerungsgewinne im Sinne des § 14 EStG in Verbindung mit § 34 Absatz 1 oder Absatz 3 EStG nicht der zeitanteiligen Gewinnverteilung unterliegen. Folgerichtig ordnet Absatz 4 an, dass sämtliche außerordentlichen Einkünfte nach § 34 Absatz 2 EStG sowie weitere steuermindernde Tatbestände (§§ 34a, 34b EStG) bei der Gewinnermittlung außer Betracht bleiben, da auch diese bereits einer eigenständigen Tarifbegünstigung unterliegen.

Absatz 5

Absatz 5 EStG regelt zusätzliche Zulässigkeitsvoraussetzungen für die Inanspruchnahme der Tarifiermäßigung, auf die in § 32c Absatz 1 Satz 1 – neu – EStG ausdrücklich verwiesen wird. Ziel ist einerseits die Reduzierung der Doppelberücksichtigung von Verlusten (Satz 1 Nummer 1 und 2), andererseits die Umsetzung der Vorgaben der Kommissionsdienststellen im Notifizierungsverfahren (Satz 1 Nummer 3 bis 6 und Sätze 2 und 3).

- Satz 1 Nummer 1: Die Tarifiermäßigung wird zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung für die Fälle des Verlustrücktrags nach § 10d Absatz 1 EStG über den Betrachtungszeitraum hinaus ausgeschlossen. Dies gilt aus Vertrauensschutzgründen nicht für den Verlustrücktrag aus dem Veranlagungszeitraum 2014 in den Veranlagungszeitraum 2013.
- Satz 1 Nummer 2: Auch beim Verlustvortrag kann es zu einer Doppelbegünstigung von negativen Einkünften kommen. Da kein Antragswahlrecht für den Verlustvortrag besteht, kann die Tarifiermäßigung in den Fällen des § 10d Absatz 2 EStG über den Betrachtungszeitraum hinaus nicht ausgeschlossen werden. Zur Reduzierung möglicher Doppelbegünstigungen wird in Nummer 2 geregelt, dass die Tarifiermäßigung nur in den Fällen zulässig ist, in denen nach § 10d Absatz 1 Satz 5 EStG kein Antrag auf Verringerung des oder Verzicht auf den Verlustrücktrag gestellt wurde.
- Satz 1 Nummer 3 bis 6 und Sätze 2 und 3: Die Regelungen in Nummer 3 bis 6 und in den Sätzen 2 und 3 setzen Vorgaben der Kommissionsdienststellen um.

Absatz 6

Die Regelung bestimmt den Umfang einer Änderung von Steuerbescheiden und die damit einhergehenden Festsetzungsfristen.

Satz 1 regelt, dass im Falle einer Änderung der für die Tarifiermäßigung maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen in einem Einkommensteuerbescheid des Betrachtungszeitraums folgerichtig auch derjenige Steuerbescheid aufzuheben oder zu ändern ist, mit dem die Tarifiermäßigung gewährt wurde.

Satz 2 regelt, dass für die Steuerfestsetzung des letzten Veranlagungszeitraums des Betrachtungszeitraums keine Festsetzungsverjährung eintritt, bevor nicht die Festsetzungsverjährung der Steuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums eintritt, in dem sich die Besteuerungsgrundlagen geändert haben. Damit wird sichergestellt, dass die Tarifiermäßi-

gung folgerichtig an geänderte Besteuerungsgrundlagen im Betrachtungszeitraum angepasst werden kann.

Satz 3 stellt sicher, dass in den Fällen des § 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG auch die Anrechnungsverfügung entsprechend geändert werden kann.

Absatz 7

Absatz 7 setzt Vorgaben der Kommissionsdienststellen um.

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 36 Absatz 2 Nummer 2

Die Nummer 2 wird wegen der Anfügung der neuen Nummer 3 redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe b

§ 36 Absatz 2 Nummer 3 – neu –

Durch die Regelung wird sichergestellt, dass es im letzten Veranlagungszeitraum eines Betrachtungszeitraums nicht dadurch zu willkürlichen Ergebnissen kommen kann, dass die Auswirkung der Tarifiermäßigung davon abhängt, ob in diesem letzten Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuer, die größer als 0 Euro ist, festgesetzt wird. Dies wird dadurch erreicht, dass für die Fälle, in denen der Unterschiedsbetrag nach § 32c Absatz 1 Satz 2 – neu – EStG höher ist als die tarifliche Einkommensteuer, der überschießende Betrag im Wege der Anrechnung zum Abzug gebracht und gemäß § 36 Absatz 4 Satz 2 EStG erstattet wird.

Zu Nummer 5

Zu Buchstabe a

§ 52 Absatz 33a – neu –

Die Vorschrift bestimmt den zeitlichen Anwendungsbereich des neu eingefügten § 32c EStG, der erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2016 anzuwenden ist. Zugleich bestimmt die Vorschrift die erstmalige Anwendung des § 32c für den Betrachtungszeitraum 2014 bis 2016. Aus der Anwendungsregelung folgt, dass fortan ein feststehender Turnus von drei Jahren anzuwenden ist und folgerichtig die nächsten Betrachtungszeiträume die Veranlagungszeiträume 2017 bis 2019 und 2020 bis 2022 umfassen. Die Tarifiermäßigung ist auf neun Jahre befristet und wird letztmalig im Veranlagungszeitraum 2022 gewährt.

Durch die Streichung der bisherigen Sätze 5 bis 7 in § 52 Absatz 33a EStG in der Fassung des MilchSonMaßGEG und die Aufgabe der Betriebsbezogenheit wird die Tarifiermäßigung zur besseren Administrierbarkeit ausschließlich in den Veranlagungszeiträumen 2016, 2019 und 2022 gewährt.

Zu Buchstabe b

§ 52 Absatz 33b – neu –

Wegen der Einfügung des neuen § 52 Absatz 33a EStG wird der bisherige § 52 Absatz 33a der neue Absatz 33b.

Zu Buchstabe c

§ 52 Absatz 35a – neu –

Die Vorschrift bestimmt den zeitlichen Anwendungsbereich des neu eingefügten § 36 Absatz 2 Nummer 3 EStG, der erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2016 und letztmalig im Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden ist.

Zu Buchstabe d

§ 52 Absatz 35b – neu –

Wegen der Einfügung des neuen § 52 Absatz 35a EStG wird der bisherige § 52 Absatz 35a der neue Absatz 35b.

Zu Artikel 4 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im Genossenschaftsgesetz (GenG) zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 5 Absatz 1 Nummer 1

Die ursprünglich bestehenden Monopolverwaltungen des Bundes sind zwischenzeitlich aufgehoben (vgl. zuletzt zum 31. Dezember 2018 die Branntweinmonopolverwaltung durch Artikel 1 § 6 des Branntweinmonopolverwaltung-Auflösungsgesetzes vom 10. März 2017, BGBl. I S. 420). Damit bedarf es des Fortbestands der Steuerbefreiung nicht mehr.

Zudem wird die bisherige Verweisung auf das Erdölbevorratungsgesetzes in Bezug auf die Steuerbefreiung des Erdölbevorratungsverbandes aktualisiert und mit einer dynamischen Verweisung versehen.

Zu Buchstabe b

§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 und Nummer 14 Satz 1

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

Zu Nummer 3

§ 8b Absatz 4 Satz 8

Redaktionelle Änderung. Der bisherige in § 8b Absatz 4 Satz 8 KStG enthaltene Verweis auf das Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz wird an die aktuelle Fassung dieses Gesetzes angepasst.

Zu Nummer 4

§ 8c Absatz 1a Satz 3 Nummer 2

Mit dem Gesetz zur Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I 2018, S. 2338) wurde die Suspendierung der Sanierungsklausel nach § 8c Absatz 1a KStG aufgehoben. Mit der nun vorgenommenen Änderung wird klargestellt, dass es sich bei dem Verweis in der wieder anzuwendenden Sanierungsklausel auf die erb- schaft- und schenkungsteuerliche Lohnsummenregelung um einen statischen Verweis handelt. Er soll auf die Lohnsummenregelung des zum Zeitpunkt der Normierung der Sa- nierungsklausel geltenden § 13a Absatz 1 Satz 3 und 4 ErbStG, d. h. die Fassung des des Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (Erbschaftsteuerre- formgesetz – ErbStRG) vom 24. Dezember 2008 (BGBl. I S. 3018), verweisen.

Zu Nummer 5

§ 13 Absatz 4 Satz 1

Die Änderung ist rein redaktionell. Auf den Zeitpunkt des Beginns der Steuerbefreiung haben Körperschaften eine Schlussbilanz aufzustellen. Dabei sind die Wirtschaftsgüter grundsätzlich mit dem Teilwert anzusetzen. Beginnt die Steuerbefreiung allerdings wegen § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG (Körperschaft mit gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchli- chen Zwecken), sind die Wirtschaftsgüter nach § 13 Absatz 4 Satz 1 KStG mit dem Buchwert anzusetzen (Buchwertprivileg). In seiner geltenden Fassung verweist § 13 Ab- satz 4 Satz 1 KStG wegen der steuerbegünstigten Zwecke auf § 9 Absatz 1 Nummer 2 KStG. Diese Norm enthielt früher einen eigenständigen Katalog steuerbegünstigter Zwe- cke. Zwischenzeitlich verweist diese Norm nur noch auf die allgemeinen steuerbegünstig- ten Zwecke der Abgabenordnung. Folglich bedarf es in § 13 Absatz 4 Satz 1 KStG auch nur noch eines Verweises auf die §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung.

Zu Nummer 6

§ 22 Absatz 1 Satz 1 und Satz 2 Nummer 2

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsge- nossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaf- ten ersetzt wird.

Zu Nummer 7

Zu Buchstabe a

§ 24 Satz 2 Nummer 2

§ 24 Satz 2 Nummer 2 KStG wird im Hinblick auf die neu angefügte Nummer 3 redaktio- nell angepasst.

Zu Buchstabe b

§ 24 Satz 2 Nummer 3 – neu –

Gemäß § 24 Satz 1 KStG wird bestimmten steuerpflichtigen Körperschaften, Personen- vereinigungen oder Vermögensmassen ein Freibetrag in Höhe von 5 000 Euro bei der Ermittlung des Einkommens gewährt. Satz 2 Nummer 1 schließt Körperschaften und Per- sonenvereinigungen, deren Leistungen bei den Empfängern zu den Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 oder Nummer 2 EStG gehören, von dieser Begünstigung aus.

Der Freibetrag trägt bei steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ihrer Rechtsform nach weder Gewinnausschüttungen noch ähnliche Leistungen vornehmen, die bei den Empfängern zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen, und die nur geringe Einkommen erzielen, dazu bei, Härten bei der Besteuerung zu vermeiden und eine Vereinfachung im Besteuerungsverfahren zu erreichen.

Bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2017 wurden Erträge aus Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds den Einnahmen aus Kapitalvermögen im Sinne von § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG zugeordnet. Seit der zum 1. Januar 2018 in Kraft getretenen Reform des Investmentsteuerrechts werden Erträge aus Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds unter die mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2018 neu eingefügten Tatbestände des § 20 Absatz 1 Nummer 3 oder Nummer 3a EStG subsumiert. Dies führt dazu, dass der Ausschlussbestand des § 24 Satz 2 Nummer 1 KStG ab dem Veranlagungszeitraum 2018 nun nicht mehr für Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds gilt, obwohl diese bis dahin ausdrücklich von der Begünstigung ausgeschlossen waren.

Um die ursprüngliche Rechtslage wiederherzustellen, bedarf es der Ergänzung des § 24 Satz 2 KStG dahingehend, dass in- und ausländische Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Erträge auf der Ebene ihrer Anleger Einnahmen nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 oder Nummer 3a EStG darstellen, aus der Steuerbegünstigung ausgenommen sind. Die Neuregelung betrifft der Körperschaftsteuerpflicht unterliegende (in- und ausländische) Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Einkünfte im Rahmen des Veranlagungsverfahrens versteuert und nicht abgeltend besteuert werden.

Zu Nummer 8

§ 25 – Überschrift

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

Zu Nummer 9

Zu Buchstabe a

§ 34 Absatz 1

Durch die Änderung von § 34 Absatz 1 KStG wird der allgemeine Anwendungszeitpunkt des Körperschaftsteuergesetzes auf den Veranlagungszeitraum 2020 fortgeschrieben.

Zu Buchstabe b und Buchstabe g

§ 34 Absatz 2 Satz 1 und Absatz 14 Satz 1 Nummer 2

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

Zu Buchstabe c

§ 34 Absatz 2a – neu –

Die Änderung des § 5 Absatz 1 Nummer 1 KStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2019 anzuwenden (Folge der Aufhebung der Branntweinmonopolverwaltung durch Artikel 1 § 6 des Branntweinmonopolverwaltung-Auflösungsgesetzes zum 31. Dezember 2018).

Zu Buchstabe d

§ 34 Absatz 5 Satz 2 – neu –

§ 8b Absatz 4 Satz 8 KStG wird geändert, weil auf eine in 2018 in Kraft getretene geänderte Fassung des Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz zu verweisen ist. Die Anwendungsregelung zur Änderung des § 8b Absatz 4 Satz 8 KStG stellt sicher, dass die Norm einschließlich des aktuellen Verweises durchgängig ab dem Veranlagungszeitraum 2018 anwendbar ist.

Zu Buchstabe e

§ 34 Absatz 6 Satz 3

Die redaktionelle Änderung des § 8c Absatz 1a KStG erfolgt rückwirkend und ist ab dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt der Sanierungsklausel zu berücksichtigen.

Zu Buchstabe f

§ 34 Absatz 8b – neu –

Die Neuregelung des § 24 Satz 2 Nummer 3 KStG, nach der in- und ausländische Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds, deren Erträge auf der Ebene ihrer Anleger Einnahmen nach § 20 Absatz 1 Nummer 3 oder Nummer 3a EStG darstellen, keinen Freibetrag erhalten, ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2019 anzuwenden.

Zu Artikel 5 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a

§ 3 Nummer 1

Die ursprünglich bestehenden Monopolverwaltungen des Bundes sind zwischenzeitlich aufgehoben (vgl. zuletzt zum 31. Dezember 2018 die Branntweinmonopolverwaltung durch Artikel 1 § 6 des Branntweinmonopolverwaltung-Auflösungsgesetzes vom 10. März 2017, BGBl. I S. 420). Damit bedarf es des Fortbestands der Steuerbefreiung nicht mehr.

Zudem wird die bisherige Verweisung auf das Erdölbevorratungsgesetzes in Bezug auf die Steuerbefreiung des Erdölbevorratungsverbandes aktualisiert und mit einer dynamischen Verweisung versehen

Zu Buchstabe b

§ 3 Nummer 8, 12, 14 und 15

Redaktionelle Anpassung indem der bisherige Begriff der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften durch den im GenG zwischenzeitlich verwandten Begriff Genossenschaften ersetzt wird.

Zu Buchstabe c

§ 3 Nummer 13

Private Schulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen sind nach § 3 Nummer 13 GewStG mit ihren unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen von der Gewerbesteuer befreit, wenn sie als Ersatzschule gem. Arti-

kel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind oder wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, dass sie auf einen Beruf oder eine von juristischen Personen des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Die gewerbsteuerliche Befreiung deckte sich bisher mit § 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG. Folglich sind die gewerbsteuerlichen Befreiungstatbestände nicht in § 3 Nummer 13 GewStG ausformuliert, die Norm enthält lediglich einen Verweis auf § 4 Nummer 21 UStG.

Durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (KroatAnpG) vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266) ist mit Wirkung vom 1. Januar 2015 eine neue Steuerbefreiung für Arbeitsmarktdienstleistungen nach § 4 Nummer 15b UStG eingeführt worden. Damit wurden bisher ausschließlich in den Anwendungsbereich des § 4 Nummer 21 UStG fallende Einrichtungen teilweise in den Anwendungsbereich des § 4 Nummer 15b UStG überführt. Insoweit handelt es sich bei § 4 Nummer 15b UStG um eine dem § 4 Nummer 21 UStG vorgehende Spezialregelung; § 4 Nummer 21 UStG blieb – bis zu dessen Neufassung – sprachlich bisher unverändert. Ebenso § 3 Nummer 13 GewStG.

In der Praxis hat dies gewerbsteuerlich zu Rechtsunsicherheiten dahin geführt, ob und unter welchen Voraussetzungen Schul- und Bildungseinrichtungen noch gewerbsteuerfrei sind. Zur Vermeidung dieser Rechtsunsicherheiten und zum Beibehalten der bisherigen gewerbsteuerlichen Begünstigung wird der in § 3 Nummer 13 GewStG enthaltene Verweis auf die bisherige Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 UStG daher rückwirkend ab dem 1. Januar 2015 durch eine Regelung ersetzt, die die Befreiungstatbestände eigenständig regelt. Die bisherige gewerbsteuerliche Begünstigung bleibt damit in vollem Umfang erhalten. Das Verhältnis von § 4 Nummer 15b UStG zu § 4 Nummer 21 UStG in der bisherigen und dessen neuer Fassung ist gewerbsteuerlich irrelevant.

Der gewerbsteuerliche Befreiungstatbestand wurde darüber hinaus dahingehend modifiziert, dass die bislang für die Steuerbefreiung erforderliche Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde mit Wirkung ab dem 1. Januar 2015 nicht mehr erforderlich ist. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen sämtlicher Befreiungstatbestände nunmehr in eigener Zuständigkeit.

Zu Buchstabe d

§ 3 Nummer 31

§ 3 Nummer 31 GewStG wird im Hinblick auf die neu angefügte Nummer 32 redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe e

§ 3 Nummer 32 – neu –

Nach § 2 Absatz 1 des Gesetzes zur vorläufigen Regelung des Rechts der Industrie- und Handelskammern sind u. a. natürliche Personen und Personenunternehmen Mitglied einer Industrie- und Handelskammer, sofern sie zur Gewerbesteuer veranlagt werden. Hierbei kommt es auf die objektive Gewerbesteuerpflicht und nicht darauf an, ob das Unternehmen tatsächlich Gewerbesteuer zu zahlen hat. Nur ausdrücklich von der Gewerbesteuer befreite Unternehmen unterliegen nicht der Kammermitgliedschaft.

Kleine Solaranlagen werden typischerweise von Eigenheimbesitzern betrieben. Dabei stehen vielfach nicht die Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund, sondern insbesondere ökologische Überlegungen. Allerdings erfüllt auch der Betrieb einer solchen Anlage regelmäßig den Tatbestand des stehenden Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 Absatz 1 GewStG. Dies ungeachtet des Umstands, dass diese Betriebe regelmäßig wegen des

Freibetrags nach § 11 Absatz 1 Nummer 1 GewStG keine Gewerbesteuer zu zahlen haben.

Die Kammermitgliedschaft eines solchen Betriebs besteht nach vorstehenden Ausführungen aber gleichwohl. Zur Vermeidung der bürokratischen Folgen auf Ebene des Unternehmens und der Kammern, die eine solche Mitgliedschaft für diese Personengruppe hat, werden stehende Gewerbebetriebe, deren ausschließlicher Unternehmensgegenstand die Energiegewinnung und Vermarktung aus einer Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt (vgl. § 48 Absatz 2 Nummer 1 EEG) ist, von der Gewerbesteuer befreit. Damit besteht für diese Unternehmen auch keine Kammermitgliedschaft.

Die Gewerbesteuerbefreiung hat allerdings zur Folge, dass diese Unternehmen eine Gewerbesteuererklärung abzugeben haben (§ 149 Absatz 1 Satz 2 AO). Hierin haben sie die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nachzuweisen.

Zu Nummer 2

§ 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 – neu –

Der geltende § 8 Nummer 1 Buchstabe d GewStG sieht die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, vor. Diesbezügliche Entgelte finden zu einem Fünftel Eingang in die Ermittlung der Summe der insgesamt hinzurechnungspflichtigen Beträge (§ 8 Nummer 1 GewStG).

Ergänzend hierzu sieht der neue § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG vor, dass sich der Hinzurechnungsumfang bei Verträgen, die die Anmietung von Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, die eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer haben oder deren Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt, sowie Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, halbiert. Mit dieser Änderung wird auch gewerbesteuerlich ein Anreiz zum Gebrauch schadstofffreierer oder -ärmerer Fahrzeuge gesetzt.

Zu Nummer 3

Zu Buchstabe a

§ 9 Nummer 5 Satz 7

Der bisher in § 9 Nummer 5 Satz 7 GewStG enthaltene Verweis wird an die aktuelle Fassung des § 9 Nummer 5 GewStG angepasst.

Zu Buchstabe b

§ 9 Nummer 7

Der geltende § 9 Nummer 7 GewStG enthält die Kürzungsnorm für Gewinne aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften. Die Norm ist zusammen mit § 9 Nummer 2a und 8 in Verbindung mit § 8 Nummer 5 GewStG Teil der Regelungen zur gewerbesteuerlichen Behandlung von Dividendenerträgen.

Der geltende § 9 Nummer 7 GewStG unterscheidet dabei zwischen Gesellschaften, die die Voraussetzungen der Mutter-Tochterrichtlinie der EU erfüllen (§ 9 Nummer 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG) und ausländischen Kapitalgesellschaften, die Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der EU haben (§ 9 Nummer 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG).

Bei den in § 9 Nummer 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG genannten Gesellschaften bedarf es für die Kürzung der Gewinnanteile einer Beteiligung von mindestens 10 Prozent zu Beginn des Erhebungszeitraums. Bei den in § 9 Nummer 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG genannten Kapitalgesellschaften ist eine Beteiligung von mindestens 15 Prozent erforderlich, die ununterbrochen seit Beginn des Erhebungszeitraums bestehen muss, und die Kapitalgesellschaft muss bestimmte Aktivitätsvoraussetzungen erfüllen. Daneben darf die Kapitalgesellschaft ihrerseits Beteiligungserträge nur von bestimmten nachgelagerten Beteiligungsgesellschaften beziehen. Diese jeweiligen Voraussetzungen sind gesondert nachzuweisen.

§ 9 Nummer 7 GewStG ergänzt die Kürzungsnorm des § 9 Nummer 2a GewStG für Gewinne aus Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften. Für diese ist eine Beteiligung von mindestens 15 Prozent zu Beginn des Erhebungszeitraums erforderlich. Mit § 9 Nummer 2a GewStG soll eine gewerbsteuerliche Belastung von Gewinnen auf Ebene der ausschüttenden und der empfangenden Gesellschaft verhindert werden. Ausländische Gesellschaften unterliegen keiner Gewerbesteuer. Mit der in § 9 Nummer 7 GewStG vorgesehen Kürzung werden allgemein Auslandsinvestitionen unterstützt (vgl. Bundestags-Drucksache VI/2883, S. 33). Dies rechtfertigt auch die im Vergleich zu § 9 Nummer 2a GewStG aktuell bestehenden einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen (Aktivitätsklausel, Beschränkung auf bestimmte Beteiligungsstrukturen und erhöhte Nachweispflichten). Die hierzu bestehenden verminderten Tatbestandsvoraussetzungen bei Beteiligungen an EU-Gesellschaften in § 9 Nummer 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG unterstützen die Schaffung eines eu-weiten Wirtschaftsraums.

Allerdings hat der EuGH mit seiner Entscheidung vom 20. September 2018 in der Rechtsache C-685/16 (EV) in diesen einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen einen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit des AEUV gesehen. Der Umstand; dass die Auslandsgesellschaften keiner Gewerbesteuer unterliegen und damit schon in Bezug auf ihre Steuerbelastung nicht in einer mit inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbaren Position sind, hat der EuGH nicht als Rechtfertigung für die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen und damit gerechtfertigten, d. h. im Ergebnis zulässigen Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit angesehen. Die im Vergleich zu § 9 Nummer 2a GewStG einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nummer 7 GewStG sind damit im Lichte der unionsrechtskonformen Anwendung nationalen Rechts bereits nach Veröffentlichung des Urteils vom 20. September 2018 nicht mehr anzuwenden (vgl. gleich lautende Ländererlasse vom 25. Januar 2019, BStBl I S. 91).

Die Änderung des § 9 Nummer 7 GewStG trägt den Vorgaben des EuGH-Urteils vom 20. September 2018 Rechnung. Die einschränkenden Tatbestandsvoraussetzungen für ausländische Kapitalgesellschaften des bisherigen § 9 Nummer 7 Satz 1 erster Halbsatz GewStG werden gestrichen. Gleichzeitig wird die bisherige Sonderregelung für EU-Gesellschaften des § 9 Nummer 7 Satz 1 letzter Halbsatz GewStG aufgehoben. § 9 Nummer 7 GewStG unterscheidet künftig nicht mehr danach ob es sich um eine Gesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im EU-Ausland oder übrigen Ausland handelt. Ein Zwang, die Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie auch für gewerbsteuerliche Zwecke zu beachten, besteht nicht.

Die bisherigen Regelungen des § 9 Nummer 7 Satz 2 GewStG (Minderung des Kürzungsbetrags um unmittelbar mit den Gewinnanteilen im Zusammenhang stehenden Aufwand), § 9 Nummer 7 Satz 3 GewStG (Klarstellung, dass nach § 8b Absatz 5 KStG nicht abziehbare Betriebsausgaben keine Gewinnanteile sind) und § 9 Nummer 7 Satz 8 GewStG (Nichtanwendung der Kürzung auf Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen und Pensionsfonds) bleiben bestehen (künftig § 9 Nummer 7 Satz 2 GewStG).

Zu Nummer 4

§ 35c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 Doppelbuchstabe bb

Redaktionelle Änderung. Der bisherige in der Ermächtigungsnorm des § 35c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 Doppelbuchstabe bb GewStG enthaltene Verweis auf das Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz wird an die aktuelle Fassung dieses Gesetzes angepasst.

Zu Nummer 5

§ 36

Absatz 1 – neu –

Die allgemeine Anwendungsregelung für das Gewerbesteuergesetz wird geändert. Das aktuelle Gewerbesteuergesetz ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2020 anzuwenden.

Diese allgemeine Anwendungsregelung gilt auch für die Regelungen des geänderten § 9 Nummer 7 GewStG. Für vorhergehende Erhebungszeiträume sind für Gewinne aus Anteilen von Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb der EU weiter die Grundsätze der gleich lautenden Ländererlasse vom 25. Januar 2019, BStBl I S. 91, anzuwenden.

Absatz 2 – neu –

Satz 1

Die Änderung des § 3 Nummer 1 GewStG ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2019 anzuwenden (Folge der Aufhebung der Branntweinmonopolverwaltung durch Artikel 1 § 6 des Branntweinmonopolverwaltung-Auflösungsgesetzes zum 31. Dezember 2018).

Satz 2

Die Anwendungsregelung stellt im Übrigen klar, dass die Änderungen des § 3 Nummer 13 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2015 anzuwenden ist. Damit ist sichergestellt, dass trotz Einführung des § 4 Nummer 15b UStG in 2015 und des damit verbundenen teilweisen eingeschränkten umsatzsteuerlichen Anwendungsbereichs des § 4 Nummer 21 UStG, auf den § 3 Nummer 13 GewStG bisher verwies, die gewerbesteuerliche Begünstigung von Schul- und Bildungseinrichtungen durchgängig unverändert bleibt. Die Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG hat zudem keine Auswirkungen auf § 3 Nummer 13 GewStG.

Satz 3

Schließlich ist geregelt, dass die Steuerbefreiung für stehende Gewerbebetriebe, deren Unternehmensgegenstand die Energiegewinnung aus einer Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 10 Kilowatt ist (§ 3 Nummer 32 GewStG), erstmals für den Erhebungszeitraum 2019 anzuwenden ist.

Absatz 3 – neu –

Der verminderte Hinzurechnungsumfang des § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG bei der Anmietung von Elektrofahrzeugen und bestimmten extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen sowie Fahrrädern, die keine Kraftfahrzeuge sind, wird auf solche Verträge zeitlich begrenzt, die nach dem 31. Dezember 2019 abgeschlossen worden sind. Die Sonderregelung ist letztmals für den Erhebungszeitraum 2030 anzuwenden. Für Verträge über extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge, die vor dem 1. Januar 2025 abgeschlossen werden, ist statt der in § 8 Nummer 1 Buchstabe d Satz 2 GewStG geforderten Reichweite von 80 Kilometer nur eine Reichweite von 60 Kilometer erforderlich.

Damit werden entsprechende Anreize für eine möglichst frühzeitige Nutzung entsprechender Fahrzeuge und Fahrräder gesetzt.

Absatz 4 – neu –

§ 35c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Satz 1 Doppelbuchstabe bb GewStG wird geändert, weil auf eine in 2018 in Kraft getretene geänderte Fassung des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes zu verweisen ist. Die Anwendungsregelung zur Änderung des § 35c GewStG stellt sicher, dass die Norm einschließlich des aktuellen Verweises durchgängig ab dem Erhebungszeitraum 2018 anwendbar ist.

Zu Artikel 6 (Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1

§ 19 Absatz 4 Satz 1

Redaktionelle Änderung. Die bisherigen in § 19 Absatz 4 Satz 1 GewStDV enthaltenen Verweise auf das Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz werden an die aktuelle Fassung dieses Gesetzes angepasst.

Zu Nummer 2

§ 19 Absatz 4 Satz 1 GewStDV wird geändert, weil auf eine in 2018 in Kraft getretene geänderte Fassung des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetz zu verweisen ist. Die Anwendungsregelung zur Änderung des § 19 GewStDV stellt sicher, dass die Norm einschließlich des aktuellen Verweises durchgängig ab dem Erhebungszeitraum 2018 anwendbar ist.

Zu Artikel 7 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Zu Buchstabe a

Die Angabe zu § 3f wird wegen der Aufhebung des § 3f UStG redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe b

Die Neufassung des Klammerzusatzes zu Anlage 2 (zu § 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2) wird redaktionell auch in der Inhaltsübersicht nachvollzogen.

Zu Nummer 2

§ 2b Absatz 1 Nummer 1 und 2 – aufgehoben –

Nummer 1 – aufgehoben –

Das Gesetz zur Änderung der Bundesnotarordnung und anderer Gesetze vom 15. Juli 2009 (BGBl. I S. 1798) nimmt Änderungen in der Bundesnotarordnung vor. Wesentliche Inhalte dieser Reform sind, dass zum Stichtag 1. Januar 2018 alle staatlichen Notariate aufgelöst wurden, wobei u. a. die dort bisher bestehenden gerichtlichen Zuständigkeiten auf die Amtsgerichte übergangen und nur noch Notarinnen und Notare zur hauptberuflichen Amtsausübung, die auf eigene Rechnung tätig sind, bestellt werden können. Damit ist § 2b Absatz 4 Nummer 1 UStG gegenstandslos.

Nummer 2 – aufgehoben –

Die letzte Selbstabgabestelle für Brillen und Brillenteile im Sinne des § 2b Absatz 4 Nummer 2 UStG wurde geschlossen. Die Vorschrift ist daher gegenstandslos.

Zu Nummer 3

§ 3 Absatz 5a

Wegen der Aufhebung des § 3f UStG werden die Verweise in § 3 Absatz 5a UStG redaktionell angepasst.

Zu Nummer 4

§ 3a Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1

Wegen der Aufhebung des § 3f UStG werden die Verweise in § 3a Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 UStG redaktionell angepasst.

Zu Nummer 5

§ 3f – aufgehoben –

§ 3f UStG enthält eine spezielle Regelung zur Ortsbestimmung für die den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellten Tatbestände im Sinne des § 3 Absatz 1b und 9a UStG. Im Unionsrecht ist eine entsprechende Spezialregelung nicht vorgesehen. Für unentgeltliche Leistungen gelten nach der Fiktion der Artikel 16 bzw. Artikel 26 MwStSystRL die allgemeinen Ortsbestimmungsregelungen der Artikel 31 bzw. Artikel 43 MwStSystRL. Diese Systematik soll auch im nationalen Recht nachvollzogen werden. Eine Änderung der Regelung zur Ortsbestimmung ist mit der Aufhebung des § 3f UStG in der Regel nicht verbunden. Praktische Änderungen können sich z. B. bei Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück im Ausland sowie bei der kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels im Ausland ergeben, bei denen der Leistungsort nicht mit dem Sitzort des Unternehmers bzw. dem Belegenheitsort der Betriebsstätte zusammenfällt. Gleiches gilt für die Entnahme eines Gegenstands eines inländischen Unternehmens im Ausland, ohne dass dort eine Betriebsstätte des Unternehmens liegt.

Zu Nummer 6

Zu Buchstabe a

§ 4 Nummer 15 Buchstabe b Satz 2 – aufgehoben –

Die letzte Selbstabgabestelle für Brillen und Brillenteile wurde geschlossen. Die Vorschrift ist daher gegenstandslos.

Zu Buchstabe b

§ 4 Nummer 19 Buchstabe a Satz 4

Redaktionelle Anpassung des Gesetzestextes als Folgeänderung der Abschaffung des Branntweinmonopolgesetzes und Einführung des Alkoholsteuergesetzes. Statt auf Lieferungen von „Alkohol“ wird in der Regelung nun auf Lieferungen von „Alkoholerzeugnissen“ Bezug genommen.

Zu Buchstabe c

§ 4 Nummer 27 Buchstabe a

Anpassung des nationalen Gesetzestextes an den Wortlaut der unionsrechtlich maßgeblichen Regelung in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe k MwStSystRL (Ersetzung des Wortes „geistigen“ durch das Wort „geistlichen“).

Zu Nummer 7

Zu Buchstabe a

§ 12 Absatz 2 Nummer 13

§ 12 Absatz 2 Nummer 13 UStG wird im Hinblick auf die neu angefügte Nummer 14 redaktionell angepasst.

Zu Buchstabe b

§ 12 Absatz 2 Nummer 14 – neu –

§ 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2 UStG in Verbindung mit Nummer 49 und 50 der Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2 UStG sieht die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für bestimmte Erzeugnisse des grafischen Gewerbes sowie Hörbücher vor. In Übereinstimmung mit den bislang geltenden verbindlichen Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie) gilt die Steuerermäßigung ausschließlich für Umsätze mit körperlichen Erzeugnissen. Umsätze mit elektronischen Veröffentlichungen unterliegen hingegen stets dem allgemeinen Steuersatz.

Durch die Richtlinie (EU) 2018/1713 des Rates vom 6. November 2018 (ABl. L 286 vom 14.11.2018, S. 20) wurde die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie geändert. Die Änderung räumt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit ein, auf Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und anderen Erzeugnissen unabhängig von der äußeren Form der Publikation einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Ziel ist die Gleichbehandlung körperlicher und elektronischer Erzeugnisse. Hiervon ausgenommen sind Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen Werbezwecken dienen, sowie Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen.

Begünstigt werden können danach Veröffentlichungen in elektronischer Form, wenn sie funktional herkömmlichen Büchern, Zeitungen, Zeitschriften oder sonstigen in Nummer 49 Buchstabe a bis e und Nummer 50 der Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2 UStG bezeichneten Erzeugnissen entsprechen. Hierzu zählen insbesondere Veröffentlichungen

- ohne entsprechende Variante auf einem physischen Träger, wie z. B. reine Online-Publikationen,
- in der Form von Websites, Apps oder anderen Anwendungen, mit oder ohne Downloadmöglichkeiten, auch als Einzelabruf aus einer Datenbank,
- mit fortlaufender Ergänzung neuer Einzelbeiträge und unter Einschluss des Zugangs zu Einzelbeiträgen aus solchen Veröffentlichungen oder
- in periodischer wie nichtperiodischer Erscheinungsform.

Begünstigt werden auch Tonaufzeichnungen der Lesung eines Buches (sog. Hörbücher nach Nummer 50 der Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2 UStG), wenn sie auf elektronischem Wege überlassen werden. Bislang ist die Begünstigung auf die Abgabe in Form eines Speichermediums beschränkt.

Die Steuerermäßigung gilt sowohl für die dauerhafte als auch für die zeitlich befristete Überlassung entsprechender Erzeugnisse.

Nach Artikel 98 Absatz 2 Unterabsatz 2 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie sind elektronisch erbrachte Dienstleistungen von der Anwendung eines ermäßigten Umsatzsteuersatzes ausgeschlossen, wenn sie über die bloße Überlassung von elektronischen Publikationen hinausgehen.

Nicht begünstigt werden dürfen elektronische Leistungen, die über die Funktion herkömmlicher Bücher, Zeitungen, Zeitschriften oder sonstiger in Nummer 49 Buchstabe a bis e und Nummer 50 der Anlage 2 zu § 12 Absatz 2 Nummer 1 und 2 UStG bezeichneten Gegenstände deutlich hinausgehen. Hierbei handelt es sich um elektronisch erbrachte Dienstleistungen, die nach den zwingend zu beachtenden Vorgaben des Unionsrechts nicht ermäßigt besteuert werden dürfen. Dies sind insbesondere Erzeugnisse, für die es keine entsprechende gegenständliche Erscheinungsform gibt, wie insbesondere die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken mit Sammlungen einer Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften. Diese Produkte bieten dem Nutzer mehr als die bloße Sammlung der Inhalte dieser Publikationen, nämlich weit darüber hinausgehende Funktionen wie einfache Durchsuchbarkeit und Filtermöglichkeiten, die Verlinkung der Inhalte mit weiterführenden externen Texten oder Datensammlungen, die Erstellung von Exzerpten, Verwendung von Zusatzprogrammen usw., die in ihrer Gesamtheit der Zurverfügungstellung einer Bibliothek entsprechen und dem Nutzer einen deutlichen Mehrwert im Vergleich zu einem Buch oder einer Zeitschrift vermittelt.

Nicht begünstigt ist ferner der Zugang zu

- Suchmaschinen, auch wenn sie Auszüge aus den gefundenen Dokumenten anzeigen,
- Nachrichtenseiten, bei denen nur auf Presseagenturen u. ä. verlinkt wird, ohne eigene redaktionelle Inhalte,
- sonstige Sammlungen unredigierter Texte,
- Internetforen und Social-Media-Plattformen, bei denen die Inhalte im Wesentlichen durch die Nutzer generiert werden, sowie
- Kartenmaterial bspw. für Navigationsgeräte.

Von der Begünstigung ebenfalls nicht erfasst werden Publikationen, die – im Gegensatz zur Beständigkeit herkömmlicher papiergebundener Publikationen – von einer permanenten Aktualisierung und Veränderung geprägt sind, wie beispielsweise die laufende Darstellung der Entwicklung von Börsenkursen, der Verkehrslage, von Wetterdaten oder Spielergebnissen im Sport u. ä.

Wie bei körperlichen Erzeugnissen werden elektronische Publikationen, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Absatz 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen, sowie Veröffentlichungen, die überwiegend Werbezwecken (einschließlich Reisewerbung) dienen, von der Begünstigung ausgenommen. Ausgenommen sind ebenfalls Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen, da sie ihrem Wesen nach und funktional nicht mehr einem Buch oder einer Zeitschrift entsprechen.

Zu Nummer 8

§ 22f Absatz 1 Satz 7

Redaktionelle Änderung. Korrektur eines Schreibfehlers aus der Einfügung der Vorschrift mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im

Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338).

Zu Nummer 9

Zu Buchstabe a

§ 25 Absatz 1 Satz 1

§ 25 Absatz 1 Satz 1 UStG definiert den Anwendungsbereich der Sonderregelung für Reiseleistungen. Nach der bisherigen Rechtslage kommt diese Regelung nicht zur Anwendung, wenn die Reiseleistungen für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind (sog. „B2B-Geschäfte“). Diese Einschränkung ist nach dem EuGH-Urteil vom 8. Februar 2018 in der Rechtssache C-380/16 (Kommission/ Deutschland) nicht mit dem Unionsrecht vereinbar und daher zu streichen.

Zu Buchstabe b

§ 25 Absatz 3 Satz 3 – aufgehoben –

Bei der Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen (sog. Margenbesteuerung) bildet die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nicht das Entgelt, sondern die Differenz aus dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet und den Aufwendungen für die sog. Reisevorleistungen. Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen. Um die Ermittlung der Bemessungsgrundlage vor allem bei Pauschalreisen zu vereinfachen, lässt § 25 Absatz 3 Satz 3 UStG bislang die Bildung einer Gesamtmarge zu. Diese Regelung ist nach dem EuGH-Urteil vom 8. Februar 2018 in der Rechtssache C-380/16 (Kommission/ Deutschland) nicht mit dem Unionsrecht vereinbar und daher zu streichen.

Zu Nummer 10

§ 27 Absatz 26 – neu –

Die Änderung des § 25 Absatz 3 UStG ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 bewirkt werden. Damit wird den Betroffenen genügend zeitlicher Vorlauf eingeräumt, ihre Buchführungssysteme sowie ihre betrieblichen Abläufe umzustellen. Für die Einbeziehung der B2B-Geschäfte in die bereits seit Jahren praktizierte Sonderregelung ist dies nicht erforderlich.

Zu Nummer 11

Anlage 2 zu § 12 UStG

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zu der § 12 Absatz 2 UStG neu angefügten Nummer 14. Daneben wird ein bislang enthaltener redaktioneller Fehler beseitigt. Bei der Anfügung der Nummern 12 und 13 durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) ist die Ergänzung der Überschrift zu Anlage 2 unterblieben.

Zu Artikel 8 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird wegen der Einfügung des neuen § 6b UStG, der Aufhebung des § 25d UStG sowie der Einfügung des neuen § 25f UStG redaktionell angepasst.

Zu Nummer 2

§ 1 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b und Nummer 2 Buchstabe b

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Nummer 3

§ 1a Absatz 2a – neu –

Es handelt sich um eine ergänzende Regelung im Zusammenhang mit der Neueinfügung des § 6b UStG. Als ein Bestandteil der dortigen Konsignationslagerregelung ist das Verbringen von Gegenständen durch einen Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat nicht wie eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu behandeln. D. h. das innergemeinschaftliche Verbringen unter diesen Umständen ist nicht steuerbar. Demzufolge kann im Rahmen der Konsignationslagerregelung auch nicht der auf ein innergemeinschaftliches Verbringen folgende Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Sinne des § 1a Absatz 2 UStG ausgelöst werden. Die Regelung beruht auf Artikel 17a Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3).

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 3 Absatz 1a Satz 3 – neu –

Es handelt sich um eine ergänzende Regelung im Zusammenhang mit der Neueinfügung des § 6b UStG. Als ein Bestandteil der dortigen Konsignationslagerregelung ist das Verbringen von Gegenständen durch einen Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat nicht wie eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu behandeln. Somit ist die Anwendbarkeit von § 3 Absatz 1a Satz 1 und 2 UStG in diesen Fällen auszuschließen. Die Regelung beruht auf Artikel 17a Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3).

Zu Buchstabe b

§ 3 Absatz 6 Satz 5 und 6 – aufgehoben –

Allgemein

Die Änderung dient der Umsetzung von Artikel 36a der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (MwStSystRL, ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3) in nationales Recht. Die Regelung bewirkt eine Klarstellung der Zuordnung der Beförderung oder Versendung bei Reihengeschäften und führt zur Vereinfachung und Verbesserung der Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten. Die Umsetzung muss bis zum 31. Dezember 2019 erfolgen.

Sätze 5 und 6 – aufgehoben –

Die Regelung wird durch die Einführung des § 3 Absatz 6a UStG gegenstandslos. Die Sätze 5 und 6 werden daher aufgehoben.

Zu Buchstabe c

§ 3 Absatz 6a – neu –

Mit der Einführung von Artikel 36a MwStSystRL durch Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie (EU) 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3) wird erstmals eine unionsrechtliche Definition von Reihengeschäften im innergemeinschaftlichen Handel vorgenommen. Danach werden als Reihengeschäfte mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen von Gegenständen bezeichnet, im Rahmen derer dieselben Gegenstände aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat unmittelbar vom ersten Lieferer bis zum letzten Erwerber in der Reihe versandt oder befördert werden und somit eine einzige innergemeinschaftliche Beförderung bewirken. Zur Zuordnung der warenbewegten innergemeinschaftlichen Lieferung zu einer dieser Lieferungen wird auf die Transportveranlassung abgestellt. Dies wirft im Fall der Veranlassung des Transports durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) Schwierigkeiten auf, die durch Artikel 36a MwStSystRL gelöst werden.

Satz 1

Im Zuge der gesetzlichen Klarstellung wird eine Definition des umsatzsteuerlichen Reihengeschäfts vorgenommen. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Unmittelbarkeit bedeutet dabei, dass beim Transport der Ware vom Abgangsort zum Bestimmungsort nur ein Unternehmer in der Kette die Transportverantwortung innehaben kann. Liegt die Transportverantwortlichkeit bei mehreren an der Reihe beteiligten Unternehmern (sogenannte gebrochene Beförderung oder Versendung), liegt kein Reihengeschäft vor.

Dies entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 3 Absatz 6 Satz 5 UStG; eine materiell-rechtliche Neuregelung ist damit nicht verbunden.

Folge des Reihengeschäfts ist es, dass die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist. Nur diese Lieferung kommt in den Genuss der für die innergemeinschaftliche Lieferung bzw. die Ausfuhrlieferung vorgesehenen Steuerbefreiung.

Satz 2

Satz 2 stellt entsprechend der bislang geltenden Rechtsanwendung gesetzlich klar, dass bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer entsprechend der Transportveranlassung die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist.

Satz 3

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Warenbewegung entsprechend der Transportveranlassung der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen.

Satz 4

In Umsetzung von Artikel 36a Absatz 3 MwStSystRL wird der Begriff des Zwischenhändlers definiert. Zwischenhändler ist danach der Lieferer innerhalb der Reihe mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert.

Befördert oder versendet der Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zuzuordnen (Artikel 36a Absatz 1 MwStSystRL). Dies gilt nach Artikel 36a Absatz 2 MwStSystRL nicht, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand nicht entsprechend der gesetzlichen Vermutung in seiner Eigenschaft als Abnehmer, sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat.

Satz 5

Durch Artikel 36a Absatz 2 MwStSystRL wird bestimmt, dass die gesetzliche Vermutung im Falle innergemeinschaftlicher Lieferungen durch die Verwendung einer dem transportverantwortlichen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) durch den Abgangsmittgliedstaat erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer widerlegt wird.

Verwendet der Zwischenhändler seine ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, muss dies spätestens bei Ausführung der Lieferung erfolgen. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben spätere Änderungen bei der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ohne Auswirkung. Der Begriff „Verwendung“ einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer setzt ein positives Tun des Zwischenhändlers voraus. Die verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom Zwischenhändler dokumentiert werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer reicht nicht aus.

Satz 6

Im Interesse einer vereinfachten und bürokratiearmen Regelung wird zur Zuordnung der Warenbewegung bestimmt, dass die gesetzliche Vermutung des § 3 Absatz 6a Satz 4 UStG im Falle der Ausfuhr typisierend widerlegt wird, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten nachweist, dass er im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware für Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst ist. Dies geschieht entweder durch Verwendung der ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder durch Verwendung seiner Steuernummer. Wenn das Finanzamt eine gesonderte Steuernummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat (z. B. bei von der Zuständigkeit nach dem Betriebsitz abweichender Zuständigkeit nach § 21 AO), ist diese zu verwenden. Die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung gilt dann als warenbewegte Lieferung.

Satz 7

Im Fall der Einfuhr eines Gegenstands in das Gemeinschaftsgebiet wird durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend geregelt, dass die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Artikel 18 der VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rats zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Zu Buchstabe d

§ 3 Absatz 7 Satz 2

Der Gesetzesverweis wird mit Blick auf die Aufhebung von § 3 Absatz 6 Satz 5 UStG und die Einfügung des neuen § 3 Absatz 6a UStG redaktionell angepasst.

Zu Nummer 5

Zu Buchstabe a

§ 4 Nummer 1 Buchstabe b

Durch die Änderung wird die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung versagt, wenn der liefernde Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a UStG) nicht, nicht vollständig und richtig nachgekommen ist. Eine etwaige Versagung der Steuerbefreiung tritt zeitlich regelmäßig nach Bewirken des Umsatzes ein, weil die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung immer erst später (bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats (Meldezeitraum), in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, § 18a Absatz 1 Satz 1 UStG) erfolgt und somit frühestens erst in diesem Zeitpunkt feststehen kann, ob die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung ordnungsgemäß war. Außerdem ist der Unternehmer, der nachträglich erkennt, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung unrichtig oder unvollständig ist, verpflichtet, die ursprüngliche Meldung innerhalb eines Monats zu berichtigen (§ 18a Absatz 10 UStG). Die Richtigkeit und Vollständigkeit einer Zusammenfassenden Meldung stehen insbesondere auch im Hinblick auf diese Berichtigungsmöglichkeit regelmäßig erst in einem bestimmten zeitlichen Abstand zu der innergemeinschaftlichen Lieferung fest. Somit konnte das in § 4 Nummer 1 Buchstabe b aufgenommene Tatbestandsmerkmal der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung systematisch nicht in die Definition einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a UStG) aufgenommen werden.

Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtig oder unvollständig abgegebene Zusammenfassende Meldung (§ 18a Absatz 10 UStG), wirkt dies für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

Die Änderung beruht auf Artikel 138 Absatz 1a der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 3 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3).

Zu Buchstabe b

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 4 Nummer 6 Buchstabe d

Buchstabe d wird wegen der Aufhebung des Buchstaben e redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 4 Nummer 6 Buchstabe e – aufgehoben –

Nach § 4 Nummer 6 Buchstabe e UStG sind sonstige Leistungen in Form der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle an Bord bestimmter Seeschiffe umsatzsteuerfrei. Diese Steuerbefreiung hat im Unionsrecht keine Grundlage. Die Option nach Artikel 37 Absatz 3 Unterabsatz 2 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG, zuletzt geändert durch die Richtlinie (EU) 2018/2057 des Rates vom 20. Dezember 2018 (ABl. L 329 vom 27.12.2018, S. 3), von der Deutschland keinen Gebrauch macht, ist nur auf Lieferungen von Gegenständen anwendbar, die zum Verbrauch

an Bord bestimmt sind. Die vergleichbare Vorschrift für Verpflegungsdienstleistungen an Bord eines Schiffes (Artikel 57 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2006/112/EG) enthält kein Optionsrecht für die Mitgliedstaaten zur Anwendung einer Steuerbefreiung.

Bei Fortführung der unionsrechtswidrigen Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 6 Buchstabe e UStG wäre neben weiteren Mehrwertsteuer-Eigenmittel-Nachzahlungen auch mit einem Vertragsverletzungsverfahren der Europäischen Kommission zu rechnen.

Zu Buchstabe c

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 4 Nummer 14 Buchstabe c

Die Neufassung des § 4 Nummer 14 Buchstabe c UStG beruht auf den am 23. Juli 2015 in Kraft getretenen Änderungen des SGB V durch das Gesetz zur Stärkung der Versorgung in der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV-Versorgungsstärkungsgesetz) vom 16. Juli 2015 (BGBl. I S. 1211).

Durch die Verweisung auf § 140a SGB V neue Fassung werden alle bisher nach § 4 Nummer 16 Buchstabe c UStG a. F. (gültig bis zum 31.12.2008) bzw. nach § 4 Nummer 14 Buchstabe c UStG (gültig ab 1.1.2009) bereits begünstigten Leistungen weiterhin von der Umsatzsteuer befreit.

Auf Grund der Regelung in § 140a Absatz 1 Satz 3 SGB V gelten Verträge, die nach dem bis zum Inkrafttreten der Änderungen des SGB geltenden Vorschriften (§§ 73c und 140b SGB V) wirksam wurden, fort; Leistungen, die auf der Grundlage solcher Altverträge erbracht werden, sind somit weiterhin umsatzsteuerfrei.

Daneben ist die Rechtsgrundlage von Strukturverträgen ebenfalls im neuen § 140a Absatz 1 SGB V integriert worden. Die Leistungen auf der Grundlage solcher Verträge, die nach dem Inkrafttreten der Neuregelung im SGB V (23.07.2015) abgeschlossen worden sind, werden nunmehr ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. Auf Grund der Fortgeltungsregelung in § 140a Absatz 1 Satz 3 SGB V werden auch Leistungen ab dem 23. Juli 2015, die auf der Grundlage eines Altvertrags nach § 73a SGB V erbracht werden, von der Umsatzsteuer befreit. Im Ergebnis werden damit solche Leistungen, die nach dem Inkrafttreten der Neufassung des § 140a SGB V erbracht werden, unabhängig davon, ob ihnen ein Neu- oder Altvertrag zugrunde liegt, umsatzsteuerlich gleich behandelt, da sie unter den gleichen sozialrechtlichen Bedingungen erbracht werden.

Ferner werden in die Umsatzsteuerbefreiung Kooperationsverträge nach § 119b SGB V neu aufgenommen. Zur Sicherstellung der ambulanten (ärztlichen der zahnärztlichen) Versorgung/Behandlung in stationären Pflegeeinrichtungen sollen stationäre Pflegeeinrichtungen dazu einzeln oder gemeinsam Kooperationsverträge mit dafür geeigneten vertragsärztlichen Leistungserbringern schließen.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 4 Nummer 14 Buchstabe d – aufgehoben –

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Buchstabe d

§ 4 Nummer 18

Unionsrechtliche Grundlage der Neuregelung des § 4 Nummer 18 UStG ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie – MwStSystRL).

Mit der Neufassung werden eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen von der Umsatzsteuer befreit, soweit sie nicht bereits in anderen Nummern dieses Paragraphen genannt sind. Voraussetzung hierfür ist, dass diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden.

Mit Urteil vom 15. November 2012, C-174/11 (Zimmermann), hat der EuGH in Bezug auf die Anwendung des jetzigen Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL entschieden, dass es der unionsrechtliche Grundsatz der Neutralität erfordert, dass für alle dort genannten Kategorien privatrechtlicher Einrichtungen in Bezug auf die Erbringung vergleichbarer Leistungen die gleichen Bedingungen für ihre Anerkennung gelten müssen. Der Grundsatz der Neutralität wäre auch verletzt, wenn die Steuerbefreiung der Umsätze der in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL genannten Einrichtungen von der Rechtsform abhinge, in der der Steuerpflichtige seine Tätigkeit ausübt (vgl. Rn. 20 des EuGH-Urteils vom 7. September 1999, C-216/97, (Gregg)).

Die Neukonzeption ist auch vor dem Hintergrund der Entwicklung der Rechtsprechung des BFH zu sehen. Nach den Ausführungen des BFH hat der nationale Gesetzgeber Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL bisher nur unvollständig dadurch „umgesetzt“, dass er die bereits bei Inkrafttreten der Richtlinie 77/388/EWG vorhandenen, teilweise bereits im UStG 1951 enthaltenen Steuerbefreiungstatbestände im Wesentlichen unverändert weitergeführt hat (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 2005, V R 71/03, BFHE 211, 543, BStBl 2006 II S. 143). Bei Gesamtbetrachtung der hierzu ergangenen Rechtsprechung des BFH hat dieser nicht nur die Regelung des § 4 Nummer 18 Buchstabe c UStG als unionsrechtswidrig angesehen, sondern die unmittelbare Berufung auf die „günstigere“ Regelung in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL insbesondere auch auf Grund des eingeschränkten Anwendungsbereichs des § 4 Nummer 18 UStG zugelassen.

Die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG umfasst künftig eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen insbesondere an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit. Hierunter fallen beispielsweise Leistungen der Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren, der „Tafeln“, der Frauenhäuser nach § 36a SGB II und die Beratung und Hilfe für Obdach- und Wohnungslose.

Ferner umfasst die Neufassung des § 4 Nummer 18 UStG z. B. Beratungsleistungen für Angehörige drogen- oder alkoholabhängiger Menschen, Leistungen im Zusammenhang mit Migration (z. B. Beratung und Hilfe für Migrantinnen und Migranten, Asylbewerberinnen und Asylbewerber, Aussiedlerinnen und Aussiedler sowie für Flüchtlinge), Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen und Beratung und Hilfe für Straftatlose sowie für Prostituierte.

Leistungen, die auf Grund von Verträgen über die Übertragung von Aufgaben nach § 16 des Bundesfreiwilligendienstgesetzes (BFDG) erbracht werden, fallen weiterhin unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG, sofern die Einsatzstellen mit den Freiwilligen Aufgaben im sozialen Bereich erfüllen. Unter Beachtung der unionsrechtlichen Grundlage des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL sind insbesondere die unter § 4 Nummer 15, 15a, 15b, 15c, 16 und Nummer 18 UStG genannten Leistungen als eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen anzusehen. Sofern die Freiwilligen durch die Einsatzstellen für Aufgaben in anderen Bereichen eingesetzt werden, z. B. in den Bereichen Umwelt- oder Naturschutz oder Landschaftspflege, Kultur- und Denkmalpflege, Sport sowie Zivil- und Katastrophenschutz, ist eine Befreiung der auf Grund eines v. g. Vertrages nach § 16 BFDG u. a. von Zentralstellen an das Bundesamt für Familie und

zivilgesellschaftliche Aufgaben erbrachten Leistungen nach § 4 Nummer 18 UStG nicht möglich (vgl. BFH-Urteil vom 23. Juli 2009, V R 93/07, BFHE 226, S. 435).

Leistungen, die in der Regel nicht speziell hilfsbedürftigen Personen angeboten werden, z. B. Umzugsleistungen oder allgemeine Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen, sind ebenfalls keine Leistungen der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge.

Betreuungs- und Pflegeleistungen an körperlich, geistig und seelisch hilfsbedürftige Personen fallen nicht mehr unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG, sondern ausschließlich unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 16 UStG, dessen Anwendungsbereich durch das Jahressteuergesetz 2009 umfassend neu gefasst wurde (vgl. BFH-Urteil vom 21. August 2013, V R 13/12, BFHE 242, S. 557).

Ferner handelt es sich nach Auffassung des BFH im Urteil vom 1. Dezember 2010, XI R 46/08, BFHE 232, S. 232, bei den von einem Menüservice erbrachten Leistungen nicht um eng mit der Fürsorge oder der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen; auch diese fallen daher nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nummer 18 UStG. Die Leistungen eines Mahlzeitendienstes (z. B. „Essen auf Rädern“) unterliegen aber unter den Voraussetzungen des § 12 Absatz 2 Nummer 1 oder Nummer 8 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Insgesamt ist damit weiterhin gewährleistet, dass die Hauptaufgaben der anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege und deren Mitglieder unverändert von der Umsatzsteuer befreit sind.

Als eng mit der sozialen Sicherheit und der Sozialfürsorge verbunden sind Leistungen anzusehen, wenn sie gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht werden. Eine Vertragsbeziehung zu dem Hilfsbedürftigen muss nicht bestehen. Denn Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL stellt auf die Art der Dienstleistung ab und verlangt nicht zwingend, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der hilfsbedürftigen Person und dem Leistenden bestehen, solange die Sozialfürsorge tatsächlich gegenüber der hilfsbedürftigen Person erfolgt (vgl. BFH-Urteile vom 1. Dezember 2010, XI R 46/08, BFHE 232, S. 232, und vom 8. Juni 2011, XI R 22/09, BFHE 234, S. 448).

Eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen sind steuerfrei, wenn sie von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL erbracht werden.

Die anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter werden in § 4 Nummer 18 Satz 2 UStG bestimmt. Einrichtungen im Sinne dieser Vorschrift sind Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnehmen sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwenden.

Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieses Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf z. B. im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch auch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club). Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL.

Zu Buchstabe e

§ 4 Nummer 21

Durch die Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG wird die Terminologie des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) – die nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) kein gemeinsames System bilden – in das nationale Umsatzsteuerrecht übernommen. Zudem wird die Vorschrift an die hierzu ergangene Rechtsprechung des EuGH angepasst (unter anderem die EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College), vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz), vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP) und vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahrschul-Akademie)).

Satz 1 Buchstabe a

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a UStG dient der Umsetzung von Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL und befreit Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, wenn sie durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder durch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung erbracht werden. Die ebenfalls unter diese unionsrechtliche Befreiungsnorm fallende Erziehung von Kindern und Jugendlichen wird von § 4 Nummer 23 Buchstabe a UStG erfasst.

Zu den Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 UStG, die mit den v. g. Bildungsaufgaben betraut sind, gehören z. B. öffentliche allgemein bildende oder berufsbildende Schulen, öffentliche Hochschulen, Volkshochschulen, wenn diese als juristische Personen des öffentlichen Rechts organisiert sind, oder berufsständische Kammern.

Nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG werden die Leistungen privater Einrichtungen befreit, wenn deren Zielsetzung mit der einer Bildungseinrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Davon ist auszugehen, wenn die Einrichtung in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung darauf ausgerichtet ist, Kenntnisse und Fähigkeiten zu vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss oder einen Berufsabschluss zu erwerben oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erhalten oder zu erweitern. Diese Betrachtung entspricht der Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL, wonach dieser untersagt, allgemein sämtliche Bildungsdienstleistungen zu befreien, ohne dass die Zielsetzung nicht öffentlicher Einrichtungen, die diese Leistungen erbringen, berücksichtigt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP) und vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahrschul-Akademie)). Hersteller- oder Vertriebsunternehmen, die lediglich den Absatz ihrer Produkte durch entsprechende Schulungen fördern (u. a. Einweisungen zu Software und Maschinen), gehören nicht zu den Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung.

Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung in diesem Sinne sind:

- Im Bereich des Schul- und Hochschulunterrichts z. B. Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 GG staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, nach den Schulgesetzen der Länder anerkannte Ergänzungsschulen sowie Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, soweit es sich nicht um Einrichtungen des öffentlichen Rechts handelt. Ebenso Einrichtungen zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten. Außerdem können zu den Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung solche Einrichtungen gehören, die unterrichtsergänzende Veranstaltungen an allgemein bildenden Schulen, z. B. im Rahmen einer Ganztagschule, erbringen, sofern die Schüler an diesen Veranstaltungen im Rahmen einer schulgesetzlichen Verpflichtung verbindlich teilnehmen.

- Im Bereich der Ausbildung, der Fortbildung sowie der beruflichen Umschulung z. B. Ergänzungsschulen, deren Betrieb nach Landesrecht anzuzeigen ist, und andere Bildungseinrichtungen, die in ihrer Gesamtheit unmittelbar der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit dienen. Der Unterricht dieser Einrichtungen kann sowohl zu den im Berufsbildungsgesetz, in der Handwerksordnung, im Seemannsgesetz und den in den Gesetzen der Länder geregelten Ausbildungsberufen wie auch zu den nicht staatlich geregelten Berufen – u. a. im Bereich der künstlerischen Berufe – erteilt werden. Zu diesen Einrichtungen können mithin z. B. Heilpraktikerschulen, Bildungseinrichtungen für nichtärztliche Heilberufe nach Artikel 74 Nummer 19 GG (u. a. Logopäden, Podologen, technische Assistenten der Medizin), anerkannte Weiterbildungsstätten (v.a. nach den Gesetzen zur Weiterbildung einschließlich der Gesetze zur Weiterbildung in den Gesundheitsfachberufen), Volkshochschulen in privatrechtlicher Organisation, Fernlehrinstitute, sowie Musik- und Ballettschulen, die auf die Aufnahmeprüfung an einer Fachhochschule oder Hochschule für Musik, klassischen Tanz und Ballett vorbereiten, oder Einrichtungen, die Unterricht zum Erlernen des Umgangs mit Computern erteilen, gehören.

Einrichtungen, die Lehrkräfte ausbilden, können nur dann Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 und 3 UStG sein, wenn sie den Teilnehmern insbesondere auch Kenntnisse und Fähigkeiten der Didaktik und Methodik (Unterrichtslehre), der Pädagogik und Lernpsychologie, sowie hinsichtlich der berufsbezogenen Rechtsvorschriften – wie u. a. jener zum Schutz von Kindern und Jugendlichen - in der berufsbezogen erforderlichen Tiefe vermitteln.

Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH zu Artikel 132 MwStSystRL umfasst der Begriff „Einrichtungen“ auch natürliche Personen, Personenzusammenschlüsse und Gesellschaften mit Gewinnerzielungsabsicht. Zu den anderen Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung gehören daher auch selbständige Lehrer, die ihrerseits als freie Mitarbeiter Unterrichtsleistungen an Schulen, Hochschulen oder anderen Bildungseinrichtungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 bis 3 UStG erbringen. Da es für den Begriff der „Einrichtung“ auf die Rechtsform des Unternehmers nicht ankommt, sind auch Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen, die mit ihren Mitarbeitern an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht erteilen, als „selbständige Lehrer“ in diesem Sinne anzusehen. Von der Umsatzsteuer befreit sind nicht nur die vom selbständigen Lehrer selbst oder von seinen Arbeitnehmern erbrachten Unterrichtsleistungen an den besagten Bildungseinrichtungen, sondern auch die Unterrichtsleistungen, die der selbständige Lehrer seinerseits durch beauftragte selbständige Dozenten erbringen lässt.

Nach der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG ist für die Steuerfreiheit der Bildungsleistungen nicht öffentlicher Bildungseinrichtungen eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht mehr erforderlich. Die Finanzbehörden prüfen das Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale in eigener Zuständigkeit. Die Abschaffung des Bescheinigungsverfahrens führt zu mehr Rechtssicherheit, denn dadurch entfällt die bislang mit der Rückwirkung bzw. rückwirkenden Durchsetzung von Bescheinigungen verbundene Problematik. Zudem wird der Bürokratieabbau gefördert, da ein Unternehmer für die Anerkennung der Steuerfreiheit seiner Bildungsleistungen nunmehr keine Bescheinigung mehr bei einer anderen Behörde einholen muss, sondern es nur noch mit einem Ansprechpartner - der für ihn zuständigen Finanzbehörde - zu tun hat. Auch entfällt der „doppelte Rechtsweg“ in Form der Verwaltungsgerichtsbarkeit einerseits, soweit es um die Bescheinigung geht, sowie in Form der Finanzgerichtsbarkeit andererseits, soweit die Steuerpflicht im Übrigen betroffen ist.

Gleichwohl hat eine an einer anderen Bildungseinrichtung tätige Lehrkraft in geeigneter Weise nachzuweisen, dass sie an einer Schule, Hochschule oder anderen Bildungseinrichtung im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 bis 3 UStG tätig ist. Dieser Nachweis ist an keine besondere Form gebunden und kann - wie bereits bisher -

durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung geführt werden, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 1 oder Satz 2 und 3 UStG erfüllt, und dass diese mit den Unterrichtsleistungen des selbständigen Lehrers ihrerseits Leistungen erbringt, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 bis 7 UStG steuerfrei sind. Eine solche Bestätigung der anderen Bildungseinrichtung ist kein Grundlagenbescheid nach § 171 Absatz 10 in Verbindung mit § 175 Absatz 1 Nummer 1 AO.

Der Umfang der nach § 4 Nummer 21 UStG begünstigten Bildungsleistungen bestimmt sich nach folgenden Grundsätzen:

Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts stellt nach unionsrechtlicher Auslegung auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem ab, der allen Mitgliedstaaten unabhängig von den jeweiligen Besonderheiten der nationalen Systeme gemeinsam ist. Danach verweist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 UStG allgemein auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum an Stoffen und die Vermittlung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten an die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. März 2019, C-449/17 - (A & G Fahrschul-Akademie)). Der Schul- und Hochschulunterricht beschränkt sich nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf eine Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt auch Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen oder Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln (EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 26). Ein direkter Bezug zu einem Beruf ist nicht erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05, BStBl II 2012, 267). Umfasst sind auch Leistungen, mit denen auf die Wahl eines Berufes vorbereitet bzw. die berufliche Orientierung unterstützt werden soll (z. B. Bewerbungstrainings oder Potenzialchecks, mit denen Schüler befähigt werden, Kenntnisse über ihre Kompetenzen und Interessen zielorientiert bei der Berufswahl einzusetzen) (vgl. BVerwG-Urteil vom 12.06.2013, 9 C 4/12, HFR 2014, 80).

Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder der beruflichen Umschulung im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 5 UStG umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen (vgl. Artikel 44 Satz 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011). Die im Rahmen solcher Schulungsmaßnahmen vermittelten speziellen Kenntnisse und Fertigkeiten müssen objektiv zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sein. Daher sind auch Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE D1, D1E, T und L als Dienstleistungen im Bereich Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung anzusehen. Davon abzugrenzen ist hingegen Fahrschulunterricht in einer Fahrschule zum Erwerb der Fahrerlaubnis für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1. Dieser ist auch nicht als Schul- und Hochschulunterricht anzusehen, da es sich um einen spezialisierten Unterricht handelt, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt (vgl. EuGH-Urteil vom 14. März 2019, C-449/17 (A & G Fahrschul-Akademie)). Im Bereich des sogenannten Coachings oder der sogenannten Supervision sind von den beruflichen Bildungsleistungen die nicht unter diese Norm fallenden Leistungen in der Art einer Unternehmensberatung abzugrenzen, die nicht im engeren Sinne der Bildung der Adressaten, sondern der Verbesserung der Betriebsführung dienen.

Nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 6 UStG ist die Dauer der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung für eine eventuelle Befreiung unerheblich. Diese Regelung übernimmt klarstellend den Wortlaut des Artikels 44 Satz 2 der Durchführungs-

verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1). Eine steuerfreie Ausbildung, Fortbildung und berufliche Umschulung kann somit auch im Rahmen von Tagesveranstaltungen oder Vortragsreihen erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl II 2011, S. 303). Im Hinblick auf die Leistungen selbständiger Lehrer bedeutet dies, dass auch einzelne Vorträge, die evtl. Bestandteil eines Tages- bzw. Kurz-Seminars sind, unter den übrigen Voraussetzungen unter die Steuerbefreiung fallen können.

Für den Begriff der einzelnen Bildungsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 4 bis 7 UStG kommt es jeweils nicht auf die Ziele der Personen an, die diese in Anspruch nehmen. Unerheblich ist deshalb inwieweit die einzelnen Personen, an die die Leistungen der Einrichtung erbracht werden, tatsächlich jeweils einen Schul- und Hochschulabschluss erreichen wollen oder die Leistungen tatsächlich jeweils der Ausbildung, Fortbildung oder beruflichen Umschulung dieser Personen dienen. Entscheidend ist die Art der erbrachten Leistung und ihre objektive Eignung, die hierfür erforderlichen Kenntnisse und Fertigkeiten zu vermitteln.

Zum Bestandteil der Bildungsleistung gehören auch diejenigen Elemente, die den organisatorischen Rahmen der Einrichtung ausmachen, in der der Unterricht erteilt wird (vgl. EuGH-Urteile vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College), und vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz)), wie zum Beispiel die Prüfungstätigkeit.

Nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 7 UStG sind Leistungen der Fortbildung nur dann befreit, wenn sie von Einrichtungen erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben; etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistungen verwendet werden. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Satz 1 Buchstabe a MwStSystRL. Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieses Unternehmers zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnimmt oder an Mitglieder oder Gesellschafter verteilt (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)).

Zur Anwendung des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a Satz 7 UStG ist es folglich erforderlich, die Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung von denjenigen der Fortbildung abzugrenzen. Zu den Leistungen der Ausbildung und beruflichen Umschulung zählen Leistungsangebote (Lehrgänge, Kurse u.ä.), die jeweils für sich genommen zum Erwerb von Kenntnissen führen, die zur Aufnahme eines Berufs befähigen bzw. einen Berufswechsel vorbereiten. Demgegenüber sind Leistungen der Fortbildung solche, die Kenntnisse in einem bereits erlernten oder ausgeübten Beruf vertiefen oder der allgemeinen Qualifizierung für die Ausübung einer Erwerbstätigkeit dienen, wie z. B. IT-Schulungen, Computer-Anwenderkurse, Sprachkurse, Kommunikationsseminare u. ä.

Neben den begünstigten Bildungsleistungen sind auch die damit eng verbundenen Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen befreit. Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen sind dann als mit der Bildungsleistung „eng verbunden“ anzusehen, wenn sie tatsächlich als eigenständige Leistungen zur Bildungsleistung erbracht werden.

Außerdem müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College)):

- sowohl die Bildungsleistung als auch der damit eng verbundene Umsatz müssen von einer begünstigten Lehreinrichtung erbracht werden;
- der eng verbundene Umsatz muss zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sein; das ist dann der Fall, wenn der eng verbundene Umsatz von solcher Art und Qualität ist, dass ohne Rückgriff auf ihn eine Gleichwertigkeit der Bildungsleistung nicht gewährleistet ist;
- der eng verbundene Umsatz darf nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, der Einrichtung, die diesen Umsatz ausführt, zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten gewerblicher Unternehmen stehen; als Nachweis dafür, dass die betreffende Tätigkeit nicht der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, reicht es nicht aus, wenn die Einrichtung als Gegenleistung für den eng verbundenen Umsatz lediglich eine Kostenerstattung verlangt.

Ein eng verbundener Umsatz kann zum Beispiel die Gestellung einer Lehrkraft durch eine Lehreinrichtung zur vorübergehenden Unterrichtserteilung an eine andere Lehreinrichtung sein (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-434/05 (Horizon College)).

Nicht als eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Dienstleistung ist z. B. die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen anzusehen, da sie für den Hochschulunterricht nur nützlich, nicht aber unverzichtbar ist (vgl. EuGH-Urteil vom 20. Juni 2002, C-287/00 (Kommission/Deutschland)). Auch z. B. die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen ist nicht als mit der Aus- oder Fortbildung eng verbundene Dienstleistung oder als Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung steuerfrei. Bei der Verpflegung von Seminarteilnehmern handelt es sich nicht um eine für die Aus- oder Fortbildung unerlässliche Leistung, sondern um eine hierfür nur nützliche Maßnahme, die vorrangig dazu dient, den Komfort und das Wohlbefinden bei der Inanspruchnahme der Bildungsmaßnahme zu steigern (vgl. BFH-Urteil vom 7. Oktober 2010, V R 12/10, BStBl. II 2011, S. 303).

Davon abzugrenzen ist eine Leistung, die für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck erfüllt, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter den bestmöglichen Bedingungen zu erhalten oder in Anspruch zu nehmen (vgl. Abschnitt 3.10 UStAE). Unselbständige Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistungen teilen, können Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial sein. Eine Nebenleistung liegt dann vor, wenn das den Teilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt und von dem die Bildungsleistung erbringenden Unternehmer selbst entworfen ist sowie bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Dezember 1985, V R 15/80, BStBl II 1986, 499).

Satz 1 Buchstabe b

§ 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG setzt die unionsrechtliche Befreiungsnorm des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL um. Danach befreien die Mitgliedstaaten den „von Privatlehrern erteilten Schul- und Hochschulunterricht“ von der Mehrwertsteuer. Da nach der Rechtsprechung des EuGH die Befreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL kein gemeinsames System von Befreiungen bilden, wird die Befreiungsnorm nach Buchstabe j in einer eigenständigen nationalen Rechtsvorschrift umgesetzt.

Der unionsrechtliche Begriff des Privatlehrers nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL und somit auch nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG umfasst nur natürliche Personen.

Der historisch auszulegende Begriff des Privatlehrers erfordert, dass der Lehrer in eigener Person, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung Unterrichtsleistungen er-

bringt. Ein Privatlehrer gestaltet und organisiert selbst die Unterrichtseinheiten. Hierzu kann z. B. Privatunterricht gehören, bei dem zwischen dem konkreten Inhalt des Unterrichts und den Qualifikationen des Unterrichtenden grundsätzlich ein Zusammenhang besteht. Der Unterricht des Privatlehrers muss auf die individuellen Bedürfnisse der jeweiligen Schüler ausgerichtet sein. Typische Beispiele eines solchen Privatlehrers sind unter den genannten Voraussetzungen z. B. Nachhilfelehrer oder Musiklehrer. Der Unterricht des Privatlehrers darf sich mithin nicht darauf beschränken, den Unterricht losgelöst vom individuellen Förderbedarf der Unterrichteten nach einem mehr oder weniger festen Lehr- oder Unterrichtsplan durchzuführen.

Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL schließt nicht aus, dass Unterricht, der mehreren Personen gleichzeitig erteilt wird, unter die in dieser Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung fällt. Auch Unterricht, der Gruppen von Einzelpersonen erteilt wird, kann unter den Begriff „Privatunterricht“ fallen, wenn dieser in dem geschilderten persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Unterrichteten erfolgt. Privatunterricht in diesem Sinne kann somit z. B. auch in der Wohnung des Lehrers erteilt werden. Das Erfordernis, dass der Unterricht privat erteilt wird, setzt nicht unbedingt das Bestehen einer unmittelbaren Vertragsbeziehung zwischen den Teilnehmern und dem Unterrichtenden voraus. Eine solche Vertragsbeziehung besteht nämlich oft mit anderen Personen als den Teilnehmern, etwa mit den Eltern der Schüler oder Hochschul- (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 32); eine solche Vertragsbeziehung kann unter den übrigen Voraussetzungen auch zwischen dem Privatlehrer und dem Personal seines Auftraggebers bestehen.

Der Begriff des Privatlehrers ist nicht erfüllt, wenn das Unternehmen organisatorische Strukturen aufweist, die denen eines Schulbetriebs ähnlich sind. Dies ist der Fall, wenn z. B. entsprechendes Personal und Sachmittel sowie Unterrichtsräume zur Verfügung stehen und beständig Lehrveranstaltungen angeboten werden. Demzufolge kommt für eine Einrichtung, in der sowohl der Inhaber als auch seine Mitarbeiter Unterricht erteilen, eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG nicht in Betracht; und zwar auch nicht anteilig für den vom Inhaber selbst erteilten Unterricht. Eine solche Einrichtung kann vielmehr nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe a UStG befreit sein.

Auch ein Lehrer, der im Verhinderungsfall Anspruch auf Fortzahlung der Vergütung hat oder als Franchisenehmer kein eigenes Unterrichtskonzept entwickelt, kann mangels Tätigkeit für eigene Rechnung bzw. in eigener Verantwortung nicht als Privatlehrer angesehen werden. Das Gleiche gilt für selbständige Lehrkräfte, die im Rahmen einer von einer dritten Einrichtung angebotenen Lehrveranstaltung Bildungsleistungen erbringen. Denn nach der Rechtsprechung des EuGH reicht das Merkmal der Selbständigkeit für sich genommen nicht aus, um einen Lehrer als Privatlehrer im Sinne dieser Regelung einzustufen. Andernfalls käme dem Begriff des Privatlehrers keine eigenständige Bedeutung mehr zu, da die Selbständigkeit der Tätigkeit bereits Voraussetzung der Umsatzsteuerbarkeit an sich ist. Das Merkmal „privat“ beschreibt dem EuGH zufolge insoweit auch nicht die Person des Lehrers, sondern die Erteilungsförm des Unterrichts. Ein Lehrer wird dann nicht privat tätig, wenn nicht er, sondern die Einrichtung, an der er Unterricht erteilt, die Unterrichtsleistungen an die Teilnehmer erbringt, d. h. als Leistender anzusehen ist (EuGH-Urteil vom 28. Januar 2010, C-473/08 (Eulitz), Rz. 52 f.). In diesem Fall kann nur die Einrichtung selbst als Trägerin einer Bildungsleistung angesehen werden.

Der zur Auslegung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL ergangenen höchstrichterlichen Rechtsprechung entsprechend umfasst der Begriff der von einem Privatlehrer persönlich erteilten Unterrichtseinheiten nicht allein den Schul- und Hochschulunterricht, sondern auch die Bereiche der Aus- und Fortbildung sowie der Umschulung (vgl. BFH-Urteil vom 20. März 2014, V R 3/13). Da im Rahmen des § 4 Nummer 21 UStG die Begriffe zu den Bildungsleistungen einheitlich auszulegen sind, sind demzufolge nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b Satz 2 UStG die Sätze 4 bis 6 des § 4 Nummer 21

Satz 1 Buchstabe a UStG auf die Leistungen von Privatlehrern entsprechend anzuwenden.

Nicht nach § 4 Nummer 21 Satz 1 Buchstabe b UStG befreit sind die mit der Unterrichtstätigkeit eng verbundenen Umsätze von Privatlehrern. Denn Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe j MwStSystRL sieht eine derartige Befreiung nicht vor.

Satz 2

Nicht von der Umsatzsteuer befreit sind nach § 4 Nummer 21 Satz 2 UStG Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen (vgl. EuGH-Urteil vom 14. Juni 2007, C-445/05 (Haderer), Rn. 26), da diese nicht zu den begünstigten Bildungsleistungen im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe i und j MwStSystRL zählen.

Maßgebend für die Beurteilung, ob eine Leistung vorliegt, die der reinen Freizeitgestaltung dient, ist die allgemeine Verkehrsauffassung. Eine reine Freizeitgestaltung kann vorliegen, wenn die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten nicht durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung einer beruflichen Tätigkeit genutzt werden können. Anhaltspunkte für das Vorliegen einer reinen Freizeitgestaltung können sich aus dem Teilnehmerkreis oder der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben (vgl. BFH-Urteil vom 24. Januar 2008, V R 3/05). Auf reine Freizeitgestaltung können Kurse gerichtet sein, die Erwerb und Ausbau regelmäßig im Privatleben angewandter Kenntnisse und Fähigkeiten betreffen. Ist z. B. nach der Zielgruppe, an die sich das Leistungsangebot richtet oder dem Teilnehmerkreis davon auszugehen, dass eine Leistung der reinen Freizeitgestaltung dient, vermögen auch einzelne beruflich ambitionierte Teilnehmer der Veranstaltung kein anderes Gepräge zu geben. Die bloße Möglichkeit, während einer Freizeitveranstaltung erlernte Fähigkeiten oder Kenntnisse auch beruflich nutzen zu können, nimmt einer solchen Veranstaltung nicht ihren Freizeitcharakter. Dies kann u. a. Ski-, Segel- oder Jagdschulen betreffen.

Keine reine Freizeitgestaltung, sondern eine Bildungsleistung liegt nach allgemeiner Verkehrsauffassung vor, wenn die Kurse es dem Teilnehmer ermöglichen, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit zu nutzen. Dies gilt auch dann, wenn von dieser Möglichkeit tatsächlich nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen.

Ob die erbrachten Unterrichtsleistungen den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben, kann im Übrigen nur im Einzelfall entschieden werden.

Sofern sich Leistungen an Babys oder Kleinkinder richten, wie z. B. Kurse zum Babyschwimmen oder in frühkindlicher Spracherziehung, ist zu beachten, dass in solchen Fällen ein Teil der Zeit dem freien oder angeleiteten Spiel vorbehalten ist, dass die Eltern meistens an den Kursen teilnehmen und dass Kinder dieses Alters im Allgemeinen auch nicht im engeren Sinne unterrichtet werden, sondern fortlaufend durch alltägliche Erfahrungen und Erlebnisse lernen. Im Rahmen solcher Kurse werden daher bei der gebotenen engen Auslegung regelmäßig keine Unterrichtsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG erbracht bzw. dienen diese Kurse regelmäßig der Freizeitgestaltung. Es kann insoweit aber unter den näheren Voraussetzungen jener Norm eine Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 23 UStG in Betracht kommen.

Satz 3

Für die in § 4 Nummer 15b UStG bezeichneten Leistungen der aktiven Arbeitsförderung und die in § 4 Nummer 15c UStG bezeichneten Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben kommt nach § 4 Nummer 21 Satz 3 UStG die Steuerbefreiung nur unter den dort genannten Voraussetzungen in Betracht.

Zu Buchstabe f

§ 4 Nummer 22

§ 4 Nummer 22 Buchstabe a UStG in der bisherigen Fassung geht insgesamt in der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG auf.

In § 4 Nummer 22 Buchstabe b UStG werden die im bisherigen Buchstaben a genannten Unternehmer, für die die Steuerbefreiung nach Buchstabe b in Frage kommt, übernommen.

Zu Buchstabe g

§ 4 Nummer 23

Durch die Neufassung des § 4 Nummer 23 UStG erfolgt die Umsetzung der Steuerbefreiungen nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h und i der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem – Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) für den Bereich der Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen im nationalen Umsatzsteuerrecht.

Zudem wird klargestellt, dass der Unternehmer, der Leistungen der Erziehung bzw. der Betreuung i.S. der Norm erbringt, eine Einrichtung auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung oder der Kinder- und Jugendberufshilfe im Sinne des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe h oder i MwStSystRL unterhalten muss (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2000, V R 26/99, BStBl 2001 II S. 691).

Satz 1 Buchstabe a

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der Mehrwertsteuer „Erziehung von Kindern und Jugendlichen, Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, oder andere Einrichtungen mit von dem betreffenden Mitgliedstaat anerkannter vergleichbarer Zielsetzung.“ Für Schul- und Hochschulunterricht, Aus- und Fortbildung sowie berufliche Umschulung wird die Regelung bereits durch den neu gefassten § 4 Nummer 21 UStG umgesetzt. Die Erziehung von Kindern und Jugendlichen ist darüber hinaus nunmehr ausdrücklich durch den ergänzenden neuen § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG unter den weiteren Voraussetzungen der Norm befreit und vervollständigt die Umsetzung des Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe i MwStSystRL in nationales Recht.

Erziehung im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG umfasst die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung von Kindern und Jugendlichen. Begünstigte Erziehungsleistungen umfassen insbesondere altersgerechte Sprach- und Wissensvermittlung, Angebote von Musik-, Kunst- und Bewegungserziehung sowie die Vermittlung von sozialen Kompetenzen und Werten. Die ebenfalls unter diese unionsrechtliche Befreiungsnorm fallenden Bildungsleistungen werden von § 4 Nummer 21 UStG erfasst.

Zu den eng mit der Erziehung verbundenen Leistungen können wie bisher die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und der üblichen Naturalleistungen gehören. Diese Leistungen sind dann als mit der Erziehungsleistung „eng verbunden“ anzusehen, wenn sie tatsächlich als eigenständige Leistungen zur Erziehungsleistung erbracht werden. Voraussetzung hierfür ist, dass dem Unternehmer, der die v. g. Leistungen erbringt, die Erziehung der Kinder und Jugendlichen selbst obliegt.

Dagegen stellt weiterhin die Beherbergung oder Beköstigung während kurzfristiger Urlaubsaufenthalte oder Fahrten, die von Sport- und Freizeitangeboten geprägt sind, keine

Aufnahme zu Erziehungszwecken im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG dar (vgl. BFH-Urteile vom 12. Mai 2009, V R 35/07, BStBl II S. 1032, und vom 30. Juli 2008, V R 66/06, BStBl 2010 S. 507). Ferner ist die bloße Bewirtung durch Unternehmer, die die Kinder oder Jugendlichen nicht zu den begünstigten Zwecken bei sich aufnehmen, weiterhin nicht nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG befreit.

Erziehungsleistungen sind steuerfrei, wenn sie durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit solchen Aufgaben betraut sind, erbracht werden. Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die mit der Erziehung von Kinder und Jugendlichen betraut sind, sind dem staatlichen Erziehungsauftrag nach Artikel 7 des Grundgesetzes entsprechend vor allem die öffentlichen Schulen.

Nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 UStG werden die Leistungen privater Einrichtungen befreit, wenn deren Zielsetzung mit der einer Einrichtung des öffentlichen Rechts vergleichbar ist. Davon ist auszugehen, wenn die Einrichtung in der Gesamtheit ihrer unternehmerischen Zielsetzung auf die Erziehung von Kindern und Jugendlichen ausgerichtet ist (vgl. EuGH-Urteil vom 28. November 2013, C-319/12 (MDDP)).

Ferner erfordert § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a Satz 2 UStG, dass die privatrechtliche Einrichtung keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnehmen sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwenden. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL. Bei der Beurteilung der Frage, ob es sich um eine Einrichtung handelt, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt, sind sämtliche Tätigkeiten dieser Einrichtung zu berücksichtigen. Die Einrichtung darf im Gegensatz zum Zweck eines gewerblichen Unternehmens nicht darauf gerichtet sein, für ihre Beteiligten Gewinne zu erzielen. Eine Einrichtung ohne Gewinnstreben kann jedoch dann vorliegen, wenn sie systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, die sie anschließend für die Durchführung ihrer Leistungen verwendet und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnimmt oder an Mitglieder oder Gesellschafter verteilt (vgl. EuGH-Urteil vom 21. März 2002, C-174/00 (Kennemer Golf & Country Club)).

Als begünstigte Einrichtungen können demnach beispielsweise Lehrlingswohnheime oder Einrichtungen zur frühkindlichen Förderung, die ohne Gewinnstreben betrieben werden, in Betracht kommen.

Satz 1 Buchstabe b

Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten der Europäischen Union von der Mehrwertsteuer „eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen“. Bezüglich der Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe nach dem Achten Buch Sozialgesetzbuch ist die Befreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL bereits durch § 4 Nummer 25 UStG umgesetzt. Daneben befreit § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG unter näheren Voraussetzungen die übrigen eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundenen Leistungen.

Unter eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen im Sinne des § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG fallen insbesondere die Beaufsichtigung von Kindern und Jugendlichen, z. B. bei den Schularbeiten, sowie die Freizeitgestaltung, sofern sich eine Befreiung nicht bereits aus § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe a UStG ergibt.

Eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen sind steuerfrei, wenn sie durch juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie andere Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Als andere Einrichtungen mit sozialem Charakter sind privatrechtliche Einrichtungen anzusehen, die entweder auf Grund gesetzlicher Re-

gelingen im Bereich der sozialen Sicherheit tätig werden, oder deren Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts vergütet wurden.

Eine Anerkennung als begünstigte privatrechtliche Einrichtung kann beispielsweise insoweit auch bei Unternehmern vorliegen, die Leistungen im Rahmen der ergänzenden Betreuung von Schülern anbieten. Voraussetzung hierfür ist, dass deren Betreuungsleistungen im vorangegangenen Kalenderjahr ganz oder zum überwiegenden Teil durch Einrichtungen des öffentlichen Rechts, z. B. durch den Schulträger vergütet wurden. Unter diesen Voraussetzungen können nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe b UStG auch Hausaufgaben- oder Spielkreise befreit sein.

Satz 1 Buchstabe c

Als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen werden nach § 4 Nummer 23 Satz 1 Buchstabe c UStG auch Verpflegungsdienstleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen und bestimmten Schulen begünstigt. Dies trägt dem Umstand Rechnung, dass eine ausgewogene Ernährung eine grundlegende Voraussetzung für die optimale körperliche und geistige Leistungsfähigkeit von Kindern und Jugendlichen sowie jungen Erwachsenen ist. Der Verpflegung in Hochschulen und Schulen kommt daher eine bedeutende Rolle zu, besonders vor dem Hintergrund der steigenden Anzahl von Ganztagschulen in Deutschland.

Als Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, mit Ausnahme alkoholischer Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt. Die Abgabe von zubereiteten oder nicht zubereiteten Speisen und/oder Getränken mit oder ohne Beförderung, jedoch ohne andere unterstützende Dienstleistungen, gilt nicht als Verpflegungsdienstleistung (vgl. Artikel 6 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, ABl. L 77 vom 23.3.2011, S. 1).

Verpflegungsdienstleistungen sind nur dann begünstigt, wenn sie gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen im Sinne der Hochschulgesetze der Länder, an öffentlichen Schulen und sowie an Ersatzschulen, die gemäß Artikel 7 Absatz 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigt oder nach Landesrecht erlaubt sind, sowie an (nach den Schulgesetzen der Länder) staatlich anerkannten Ergänzungsschulen erbracht werden.

Diese Verpflegungsdienstleistungen sind steuerfrei, wenn sie durch eine Einrichtung erbracht werden, die keine systematische Gewinnerzielung anstrebt und etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, nicht entnimmt oder an Mitglieder oder Gesellschafter verteilt, sondern zur Erhaltung oder Verbesserung der durch die Einrichtung erbrachten Leistungen verwendet. Diese Einschränkung der Vorschrift beruht auf Artikel 133 Absatz 1 Buchstabe a MwStSystRL.

Eine umsatzsteuerfreie Abgabe von Speisen und/oder Getränken in Kindertageseinrichtungen nach § 4 Nummer 25 Satz 3 Buchstabe b UStG kommt weiterhin in Betracht.

Satz 2 bis 4

Wie bisher sind die Leistungen der Beherbergung, Beköstigung und üblichen Naturalleistungen, die die begünstigten Unternehmer den Personen, die bei den Leistungen nach Satz 1 Buchstabe a und b tätig sind, als Vergütung für die geleisteten Dienste gewähren. Kinder und Jugendliche im Sinne von Satz 1 Buchstabe a und b sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres.

Die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nummer 23 UStG gilt nicht, soweit Leistungen der Arbeitsförderung im Sinne des § 4 Nummer 15b UStG, Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben im Sinne des § 4 Nummer 15c UStG, Bildungsleistungen im Sinne des § 4 Nummer 21 UStG, Leistungen des Jugendherbergswesen im Sinne des § 4 Nummer 24 UStG oder Leistungen der Jugendhilfe im Sinne des § 4 Nummer 25 UStG erbracht werden.

Zu Buchstabe h

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 4 Nummer 25 Satz 1

Durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150) wurde die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 25 UStG neu gefasst. Danach erfasst die Regelung seit 1. Januar 2008 sämtliche Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe, die nach den Vorschriften des Achten Buches Sozialgesetzbuchs (SGB VIII) erbracht werden, und damit eng verbundene Leistungen. Unionsrechtliche Grundlage hierfür ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe h MwStSystRL.

Als eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen werden nunmehr auch Adoptionsvermittlungsleistungen nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz (AdVerMiG) begünstigt. Hierbei handelt es sich auch um eine Aufgabe der Kinder- und Jugendhilfe, die im Gegensatz zu Sozialleistungen im engeren Sinne nicht dem autonomen Betätigungsrecht der freien Jugendhilfe unterliegt. §§ 2 Absatz 2 und 2a Absatz 3 AdVerMiG lassen eine Erfüllung dieser staatlichen Aufgabe durch freie Träger zu, wenn diese als Adoptionsvermittlungsstellen anerkannt oder zugelassen sind.

Mit der Änderung in Satz 1 wird der Katalog der begünstigten Leistungen um die Leistungen der Adoptionsvermittlung nach dem Adoptionsvermittlungsgesetz ergänzt.

Zu Doppelbuchstabe bb

Zu Dreifachbuchstabe aaa

§ 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe a

Folgeänderung auf Grund der Aufhebung des § 23 UStDV.

Zu Dreifachbuchstabe bbb

§ 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe b Doppelbuchstabe dd – neu –

Adoptionsvermittlungsleistungen sind nach der Neuregelung umsatzsteuerfrei, wenn sie durch eine Einrichtung erbracht werden, die Träger der freien Jugendhilfe ist (§ 4 Nummer 25 Satz 2 Buchstabe a UStG) oder die nach § 4 Absatz 1 AdVerMiG anerkannt oder nach § 4 Absatz 2 AdVerMiG zugelassen ist.

Zu Buchstabe i

§ 4 Nummer 28

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Buchstabe j

§ 4 Nummer 29 – neu –

Es wird eine Steuerbefreiung eingeführt für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG steuerfreien Umsätze. Die Steuerbefreiung beruht auf Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL). Nach dieser Vorschrift befreien die Mitgliedstaaten von einem Personenzusammenschluss erbrachte Dienstleistungen, wenn sie unmittelbar zur Ausübung von Tätigkeiten beitragen, die nach Artikel 132 MwStSystRL dem Gemeinwohl dienen. Selbständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, für die sie nicht Unternehmer sind oder die von der Steuer befreit ist, die Leistungen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung einer in Artikel 132 MwStSystRL aufgeführten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeit erbringen, sind von der Steuer befreit, soweit sie von ihren Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordern. Weitere Voraussetzung ist, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt.

Bislang ist diese Vorschrift des Gemeinschaftsrechts nur partiell in nationales Recht umgesetzt (§ 4 Nummer 14 Buchstabe d UStG – Leistungen von Gemeinschaften, deren Mitglieder Angehörige der dort genannten Heilberufe sind). Mit Urteil vom 21. September 2017 hat der EuGH in der Rechtssache C-616/15 (Kommission/Deutschland) festgestellt, dass die Bundesrepublik Deutschland dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL verstoßen hat, dass sie die Mehrwertsteuerbefreiung auf Personenzusammenschlüsse beschränkt, deren Mitglieder eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben. Gleichzeitig hat der EuGH entschieden, dass sich die Steuerbefreiung nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL nur auf Personenzusammenschlüsse bezieht, deren Mitglieder die in Artikel 132 Absatz 1 MwStSystRL aufgeführten, dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten ausüben und dass die Steuerbefreiung nicht auf Personenzusammenschlüsse im Bereich der Versicherungen und Finanzdienstleistungen anwendbar ist.

Die Änderung trägt diesen Vorgaben des EuGH Rechnung.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass es sich bei dem Personenzusammenschluss um einen selbständig tätigen und eigenständigen, d. h. von den jeweiligen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handelt, der Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG ist und der seine Leistungen als solcher an ein oder mehrere seiner Mitglieder bewirkt. Dies setzt nicht voraus, dass die Leistungen stets allen Mitgliedern gegenüber gewährt werden. Die Leistungen sind jedoch in den Fällen nicht befreit, in denen der Personenzusammenschluss sie zum Teil oder ausschließlich an Dritte oder für steuerpflichtige Leistungen der Mitglieder erbringt.

Bei dem die Leistung empfangenden Mitglied muss es sich um eine Person handeln, die nicht steuerbare oder steuerfreie, dem Gemeinwohl dienende Leistungen der in § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG bezeichneten Art erbringt. Der Katalog der hier zu berücksichtigenden steuerfreien, dem Gemeinwohl dienenden Leistungen ist abschließend.

Die vom Personenzusammenschluss an das jeweilige Mitglied erbrachte sonstige Leistung muss zur Ausführung der o. g. nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistungen unmittelbar verwendet werden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die bisher nach § 4 Nummer 14 Buchstabe d UStG steuerfreien ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen sowie Laboruntersuchungen, Röntgenuntersuchungen und andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder ausführen. Tätigkeiten, die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen oder von den Mitgliedern für solche bezogen werden (z. B. allgemeine

Verwaltungsleistungen), fallen hingegen nicht unter die Befreiung, weil sie diese allenfalls fördern.

Dem Merkmal der Wettbewerbsverzerrung in Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSyst-RL kommt nach Darlegung des EuGH eine eigenständige Bedeutung zu. Mit dem Ziel, Wettbewerbsnachteile gegenüber Marktteilnehmern zu kompensieren, die ihre Dienstleistungen durch eigene Angestellte oder im Rahmen einer Organschaft erbringen, kommt jedoch nur eine restriktive Auslegung der Wettbewerbsklausel in Betracht, die insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen entgegen wirkt. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bildung eines Zusammenschlusses als solches nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führt.

Eine Steuerbefreiung scheidet danach aus, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Ob dies der Fall ist, ist sowohl auf Grundlage der Art der erbrachten Leistung als auch auf Grund der objektiven (Markt-)Umstände der jeweiligen Leistungserbringung zu ermitteln. Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiung können beispielsweise sein, dass der Personenzusammenschluss unter Ausnutzung von Synergieeffekten die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nicht-Mitglieder am Markt erbringt, dass die Verlagerung von externen beliebigen, insbesondere nicht auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen auf den Personenzusammenschluss erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werden könnten und dass bei dem Personenzusammenschluss im Ergebnis allein die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastungen im Vordergrund steht.

Für sonstige nicht steuerpflichtige Umsätze, die von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) erbracht werden, sind die Voraussetzungen entsprechend anzuwenden. Werden z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit hoheitliche Tätigkeiten beispielsweise für Infrastruktureinrichtungen, für Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder für den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die kooperierenden jPöR als Nichtsteuerpflichtige gelten, so sind diese Tätigkeiten unter die Befreiung zu fassen, wenn die Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausschließt. Dies gilt im Grundsatz auch für Personenzusammenschlüsse, die von Hochschulen oder (angeschlossene) Universitätskliniken gegründet werden.

Eine Verzerrung des Wettbewerbs scheidet aus, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht, auf deren Grundlage ein Tätigwerden Dritter und damit eine Wettbewerbssituation ausgeschlossen ist.

Weiterhin setzt die Steuerbefreiung voraus, dass das für die Leistung vereinbarte oder entrichtete Entgelt lediglich in einem genauen Kostenersatz besteht. Eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistungen zu Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied den (seinen) entsprechenden Anteil an den Gesamtkosten trägt. Der Anteil des vom Mitglied zu tragenden Anteils an den Gesamtkosten kann insbesondere am Umfang oder der Häufigkeit der Inanspruchnahme der sonstigen Leistung bemessen werden. Ein pauschaler Kostenaufschlag ist schädlich. Steht die vereinbarte Kostenverteilung bzw. Kostenerstattung in einem krassen Missverhältnis zur jeweiligen Inanspruchnahme der sonstigen Leistungen, gilt das Kriterium der genauen Kostenerstattung als nicht erfüllt.

Die Anforderung einer genauen Kostenerstattung impliziert, dass der Personenzusammenschluss weder einen Gewinn erzielen noch die Absicht hierzu haben darf. Sofern gleichwohl tatsächlich erzielte Überschüsse jedoch ausschließlich dazu bestimmt sind, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen, wird dies nicht beanstandet. Das Prin-

zip der Kostenerstattung und -verteilung sowie die Anforderungen an die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dürfen hiervon im Grundsatz nicht berührt werden.

Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder ebenfalls im Inland ansässig sein müssen. Auch wenn der Wortlaut des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL keine derartige Beschränkung vorsieht, so ist diese aus historischen und systematischen Erwägungen heraus zutreffend. Artikel 13 der Sechsten Richtlinie erfasste als Vorgängervorschrift ausweislich der Überschrift nur „Steuerbefreiungen im Inland“. Die entsprechende Regelung wurde ohne inhaltliche Änderungen in den geltenden Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL übernommen. Zudem würde eine weite Auslegung des Artikels 132 Absatz 1 Buchstabe f MwStSystRL zu einem Wertungswiderspruch zu der Regelung des Artikels 11 MwStSystRL führen, die es den Mitgliedstaaten nur erlaubt, in „[ihrem] Gebiet ansässige Personen“, die über einen Personenzusammenschluss in einer bestimmten Art „eng miteinander verbunden sind“, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln. Durch die Beschränkung auf das eigene Gebiet wird in beiden Fällen erreicht, dass nicht ein Mitgliedstaat die territoriale Besteuerungshoheit des anderen Mitgliedstaats beschneidet und es nicht zu widersprechenden Entscheidungen der unterschiedlichen Finanzverwaltungen kommt. Zudem gebietet auch Artikel 131 MwStSystRL den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung auf das Inland zu beschränken, um eine korrekte und einfache Anwendung der Befreiung zu gewährleisten und missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Der Unternehmer (Personenzusammenschluss) hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen.

Zu Nummer 6

§ 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Nummer 7

§ 6a Absatz 1 Satz 1

Durch die Änderung wird das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung zum einen an die weitere Voraussetzung geknüpft (§ 6a Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a und b UStG), dass der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung, soweit er ein Unternehmer ist oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, in einem anderen Mitgliedstaat (als dem Mitgliedstaat, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wird), für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist. Das bedeutet, der Erwerber muss im Zeitpunkt der an ihn bewirkten Lieferung eine ihm von dem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besitzen.

Weiterhin wird durch die Anfügung der Nummer 4 in § 6a Absatz 1 Satz 1 UStG das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung, soweit er ein Unternehmer ist oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, gegenüber dem liefernden Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat. Die Verwendung einer ihm erteilten gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Abnehmer wird somit eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung.

Die Änderungen beruhen auf Artikel 138 Absatz 1 Buchstabe b der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 3 der Richtlinie 2018/1910 des Rates

vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3).

Zu Nummer 8

§ 6b – neu –

Allgemein

Nach bisher geltendem Unions- und nationalem Recht ist das Verbringen von Ware durch einen Unternehmer in sein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Konsignationslager bzw. call-off-stock oder Auslieferungslager als ein innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Absatz 1a UStG einzuordnen, das wie eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a UStG) grundsätzlich steuerfrei ist. Im Bestimmungsmitgliedstaat hat der Unternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern. Die anschließende Lieferung des Gegenstandes an einen anderen Unternehmer (Abnehmer) führt in diesem Mitgliedstaat zu einer Inlandslieferung. Einige Mitgliedstaaten (nicht Deutschland) sahen bisher jedoch „Vereinfachungsregelungen“ vor, wonach das Verbringen von Ware aus einem anderen Mitgliedstaat in ein im Inland belegenes Konsignationslager noch nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb führte. Ein Erwerb wurde in diesen Mitgliedstaaten erst dann angenommen, wenn der Abnehmer die Ware aus dem Lager ausgeliefert bekam. In diesen Mitgliedstaaten galt dieser Abnehmer als Empfänger einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Die unterschiedliche Behandlung in den einzelnen Mitgliedstaaten hatte zur Folge, dass für den Fall des Verbringens der Ware aus einem Mitgliedstaat ohne „Vereinfachungsregelung“ in einen anderen Mitgliedstaat mit „Vereinfachungsregelung“ erhebliche Unstimmigkeiten im innergemeinschaftlichen Kontrollverfahren (sog. MIAS-Verfahren) verursacht wurden. Zum einen entstanden hierdurch Inkongruenzen hinsichtlich des Liefer- und Erwerbszeitpunkts. Das Verbringen in ein Konsignationslager in einen anderen Mitgliedstaat wurde im Sitzstaat des leistenden Unternehmers bereits zu diesem Zeitpunkt als innergemeinschaftliche Lieferung erfasst und in der Zusammenfassenden Meldung erfasst und im Rahmen des MIAS-Verfahrens an den Bestimmungsstaat übermittelt. Dort hingegen wurde das Verbringen noch nicht als innergemeinschaftliche Lieferung bewertet und infolgedessen nicht als solche erfasst. Eine entsprechende Erfassung als innergemeinschaftlicher Erwerb erfolgte erst im Zeitpunkt der Auslieferung der Ware aus dem Lager. Eine weitere Inkongruenz entstand hinsichtlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, weil die Mitgliedstaaten mit „Vereinfachungsregelungen“ erst den Abnehmer der später ausgelieferten Ware als Empfänger der innergemeinschaftlichen Lieferung behandelten. Die Inkongruenzen hinsichtlich des Zeitpunkts der innergemeinschaftlichen Lieferung/des innergemeinschaftlichen Erwerbs und hinsichtlich der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern führten dazu, dass die Warenbewegungen für die Verwaltung nicht mehr nachvollziehbar waren und effiziente Prüfmöglichkeiten entfielen. Mit Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3) wurde eine ab 1. Januar 2020 geltende EU-einheitliche Regelung zur Behandlung des innergemeinschaftlichen Verbringens von Waren in ein Auslieferungslager in einem anderen Mitgliedstaat geschaffen. Zentrale Vorschrift ist dabei Artikel 17a der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL). Mit der Einfügung des § 6b wird (neben den Änderungen von § 1a UStG und § 3 Absatz 1a UStG) diese unionsrechtliche Regelung in nationales Recht umgesetzt.

Absatz 1

Allgemein

Die Vorschrift regelt, unter welchen Voraussetzungen von der Konsignationslagerregelung auszugehen ist und beruht auf Artikel 17a Absatz 2 MwStSystRL. Ausgangspunkt der Konsignationslagerregelung ist, dass ein Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat transportiert wird (grenzüberschreitendes innergemeinschaftliches Verbringen) mit dem Zweck, dass der Gegenstand erst im Ankunftsmitgliedstaat (nach seinem Transport dorthin) verkauft wird. § 6b Absatz 1 UStG führt in seinen Nummer 1 bis 4 abschließend und kumulativ die Voraussetzungen auf, die zur Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung führen.

Absatz 1 Nummer 1

Nach dieser Bestimmung setzt die Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung voraus, dass der Unternehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter einen Gegenstand des Unternehmens aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates (Abgangsmitgliedstaat) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaat) transportiert. Der Transport muss zu dem Zweck erfolgen, dass nach dem Ende dieser Beförderung oder Versendung die umsatzsteuerliche Lieferung an einen Erwerber bewirkt werden soll, dessen vollständiger Name und vollständige Anschrift dem Unternehmer im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands bekannt ist. Das bedeutet, der Unternehmer kennt den potentiellen Erwerber der Ware zum Zeitpunkt des Beginns des Transports. Der Unternehmer muss außerdem im Zeitpunkt des Endes des Warentransports im Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerlich noch die Verfügungsmacht an der Ware haben. Außerdem muss die in den Bestimmungsmitgliedstaat verbrachte Ware mit der der späteren Lieferung identisch sein. Die Konsignationslagerregelung gilt deshalb z. B. nicht im Fall des Verbringens von Waren die im Bestimmungsmitgliedstaat zur Ausführung einer Werklieferung an den späteren Erwerber verwendet werden soll. Der Ort, an den der Gegenstand im Zuge des Transports im Bestimmungsmitgliedstaat gelangt, wird in der Vorschrift (ebenso wie im zugrundeliegenden Unionsrecht) nicht definiert und muss somit nicht zwingend ein Lager als solches sein. Die Ware kann an jedem räumlich und physisch bestimmbar Ort im Bestimmungsmitgliedstaat zwischengelagert werden (z. B. auch in einem Eisenbahnwaggon). Für den Fall, dass es sich um ein Lager als solches handelt, kann dieses sowohl auf Initiative des Unternehmers, der den Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat befördert oder versendet hat, als auch auf Initiative des späteren Erwerbers der Ware oder auf Initiative eines Dritten (selbständiger Lagerhalter) eingerichtet sein. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe a und (teilweise) Buchstabe c MwStSystRL um.

Absatz 1 Nummer 2

Nach dieser Bestimmung setzt die Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung voraus, dass der (die Ware verbringende) Unternehmer in dem Bestimmungsmitgliedstaat nicht ansässig ist. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe b MwStSystRL um.

Absatz 1 Nummer 3

Nach dieser Bestimmung setzt die Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung voraus, dass der Erwerber, an den die Lieferung bewirkt werden soll, gegenüber dem Unternehmer bis zum Beginn des Warentransports die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet hat. Der Begriff „Verwendung“ setzt ein positives Tun des Erwerbers bei der Vereinbarung mit dem Unternehmer über den späteren Erwerb der Ware voraus. Zudem muss der Erwerber die Lieferung nach Maßgabe des neu in das Gesetz aufgenommenen § 22 Absatz 4g UStG gesondert aufzeichnen. Die Regelung setzt teilweise Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe c MwStSystRL um.

Absatz 1 Nummer 4

Nach dieser Bestimmung setzt die Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung voraus, dass der Unternehmer den Warentransport in den Bestimmungsmitgliedstaat nach Maßgabe des neu in das Gesetz aufgenommenen § 22 Absatz 4f UStG gesondert aufzeichnet und seiner Pflicht zur Aufnahme der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des potentiellen Erwerbers in die Zusammenfassende Meldung nach § 18a Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 6 Nummer 3 und Absatz 7 Nummer 2a UStG rechtzeitig, richtig und vollständig nachkommt. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 2 Buchstabe d MwStSystRL um.

Absatz 2

Die Vorschrift regelt die Rechtsfolge, die sich aus der Konsignationslagerregelung ergibt in Form einer Fiktion. Wenn die Voraussetzungen nach § 6b Absatz 1 UStG erfüllt sind, wird zum Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands an den Erwerber, sofern diese Lieferung innerhalb der 12-Monatsfrist nach § 6b Absatz 3 UStG bewirkt wird, die Lieferung an den Erwerber einer im Abgangsmitgliedstaat steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a UStG) gleichgestellt. Überdies wird die Lieferung an den Erwerber einem im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Absatz 1 UStG) gleichgestellt. Die Gleichstellung mit einer im Abgangsmitgliedstaat bewirkten innergemeinschaftlichen Lieferung bedeutet insbesondere, dass diese Lieferung ohne weitere Nachweisvoraussetzungen steuerfrei ist. Neben den Aufzeichnungen nach § 6b Absatz 1 Nummer 4 in Verbindung mit § 22 Absatz 4f UStG bzw. der Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nach § 6b Absatz 1 Nummer 4 in Verbindung mit § 18a Absatz 1 in Verbindung mit Absatz 6 Nummer 3 und Absatz 7 Nummer 2a UStG muss der Unternehmer somit keine weiteren Nachweise führen, um die Steuerbefreiung seiner innergemeinschaftlichen Lieferung anwenden zu können. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 3 MwStSystRL um.

Absatz 3

Die Bestimmung regelt den Ausschluss von der Rechtsfolge der Konsignationslagerregelung nach § 6b Absatz 2 UStG. Wird die Lieferung an den Erwerber nicht binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat bewirkt und ist keine der Voraussetzungen des § 6b Absatz 6 UStG erfüllt, gilt der Warentransport als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen (§ 6a Absatz 1 Satz 2 UStG in Verbindung mit § 3 Absatz 1a UStG) mit den entsprechenden Folgen, die bisher bereits für die Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens gelten. Der Zeitpunkt, zu dem dieses innergemeinschaftliche Verbringen in der Regelung fingiert wird, ist der Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 4 MwStSystRL um.

Absatz 4

Die Bestimmung regelt eine Rückausnahme vom Ausschluss von der Rechtsfolge der Konsignationslagerregelung nach § 6b Absatz 3 UStG. Ein innergemeinschaftliches Verbringen wird danach nicht fingiert, wenn die vom Unternehmer beabsichtigte Lieferung der in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierten Ware nicht bewirkt wird und die Ware binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports aus dem Bestimmungsmitgliedstaat in den Abgangsmitgliedstaat zurück gelangt und wenn der Unternehmer dieses Zurückgelangen nach Maßgabe des § 22 Absatz 4f UStG gesondert aufzeichnet. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 5 MwStSystRL um.

Absatz 5

Die Bestimmung regelt den Fall, dass statt des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers ein anderer Unternehmer die in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierte Ware kauft. Auch dabei handelt es sich um eine Rückausnahme vom Ausschluss von der Rechtsfolge

der Konsignationslagerregelung nach § 6b Absatz 3 UStG. Tritt binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports in den Bestimmungsmitgliedstaat ein anderer Unternehmer an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers, gilt in diesem Zeitpunkt des Eintritts § 6b Absatz 4 UStG sinngemäß, d. h. ein innergemeinschaftliches Verbringen wird bezüglich des Warentransports nicht fingiert, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: der andere Unternehmer (der neue Erwerber) hat (zum Zeitpunkt des Eintritts) gegenüber dem Unternehmer die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, dem Unternehmer ist zu diesem Zeitpunkt der vollständige Name und die vollständige Anschrift des neuen Erwerbers bekannt und der Unternehmer zeichnet den Erwerberwechsel nach Maßgabe des § 22 Absatz 4f UStG gesondert auf. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 6 MwStSystRL um.

Absatz 6

Die Bestimmung regelt den Fall, dass eine der Voraussetzungen gemäß § 6b Absatz 1 UStG (die in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierte Ware soll an einen bestimmten Erwerber verkauft werden) oder des § 6b Absatz 5 UStG (ein anderer als der ursprünglich vorgesehene Erwerber soll die Ware kaufen) binnen eines Zeitraums von 12 Monaten nach Ende des Warentransports wegfällt. Am Tag dieses Ereignisses gilt der ursprüngliche Warentransport wiederum als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen (gleiche Rechtsfolge wie nach § 6b Absatz 3 UStG). Solche Fälle können z. B. vorliegen, wenn die Ware binnen 12 Monaten an einen Dritten, der nicht mit dem ursprünglich vorgesehenen Erwerber identisch ist, verkauft wird und auch kein Fall des Erwerberwechsels nach § 6b Absatz 5 UStG vorliegt. Auslöser der Rechtsfolge eines innergemeinschaftlichen Verbringens kann aber z. B. auch sein, dass der Unternehmer binnen 12 Monaten nach Ende des Warentransports im Bestimmungsmitgliedstaat ansässig wird. Weiter regelt die Bestimmung den Fall, dass die Ware vor ihrer Lieferung oder bei der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat als den Abgangsmitgliedstaat oder in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird. Auch für diesen Fall wird der ursprüngliche Warentransport in den Bestimmungsmitgliedstaat einem innergemeinschaftlichen Verbringen gleichgestellt und das Verbringen gilt als an dem Tag vor dem Beginn des Warentransports in das Drittlandsgebiet oder in einen anderen Mitgliedstaat als den Ausgangsmitgliedstaat bewirkt. Schließlich regelt die Vorschrift noch die Fälle der Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls der Ware nach ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat. Hier wird der ursprüngliche Warentransport einem innergemeinschaftlichen Verbringen gleichgestellt, das an dem Tag bewirkt gilt, an dem die Zerstörung, der Verlust oder der Diebstahl festgestellt wird. Die Regelung setzt Artikel 17a Absatz 7 MwStSystRL um.

Zu Nummer 9

§ 14 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Satz 3

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Nummer 10

§ 15 Absatz 4b

Es handelt sich um eine Folgeänderung auf Grund der Änderung von § 18 Absatz 9 UStG. Darüber hinaus wird der Anwendungsbereich der Regelung zur Vermeidung von Missbrauchsfällen erweitert. Diese können auftreten, wenn die Einschränkungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens in Bezug auf die erforderliche Gegenseitigkeit und den Vorsteuerausschluss bei Kraftstoffen durch einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Absatz 1 UStG und den Bezug einer unter § 13b UStG fallenden Leistung umgangen werden sollen.

Zu Nummer 11

§ 16 Absatz 2 Satz 1

Es handelt sich um eine Folgeänderung auf Grund der Änderung von § 18 Absatz 9 UStG.

Zu Nummer 12

Zu Buchstabe a

§ 18 Absatz 9 Satz 3 – neu –

Nach der Verwaltungsauffassung in Abschnitt 18.15 Absatz 1 Satz 2 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) können im Ausland ansässige Unternehmer, die die Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens erfüllen und Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren (z. B. nach § 14c Absatz 1 UStG) schulden, die Vergütung der Vorsteuerbeträge abweichend von § 16 Absatz 2 Satz 1 UStG nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen (vgl. Abschnitt 18.15 Absatz 1 Satz 2 UStAE).

Der Bundesfinanzhof (BFH) erkennt die Verwaltungsregelung in Abschnitt 18.15 Absatz 1 Satz 2 UStAE nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 19. November 2014, V R 41/13, BFH/NV 2015 S. 634). Diese ist jedoch zwingend erforderlich, um Gestaltungsmissbräuche zu bekämpfen. Die Verwaltungsregelung wird daher inhaltlich in das Umsatzsteuergesetz übernommen.

Zu Buchstabe b

§ 18 Absatz 9 Satz 7 – neu –

Der bisherige § 18 Absatz 9 Satz 6 UStG wird als neuer Satz 7 an die derzeit gültige Fassung von Artikel 368 Satz 3 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (ABl. L 347 vom 11.12.2006, S. 1) sowie an die Neuregelung des § 18 Absatz 4c und 4d UStG zum 1. Januar 2019 durch Artikel 9 Nummer 6 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) redaktionell angepasst.

Zu Nummer 13

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 18a Absatz 6 Nummer 2

Nummer 2 wird wegen der neu angefügten Nummer 3 redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 18a Absatz 6 Nummer 3 – neu –

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu der Konsignationslagerregelung gemäß § 6b UStG. Mit der Bestimmung wird der Warentransport im Sinne des § 6b Absatz 1 UStG vom Ausgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt. Der systematische Zweck der Regelung ist, die Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung neben den bisher in § 18 Absatz 6 Nummer 1 und 2 UStG aufgeführten Tatbeständen auch in den Fällen des Warentransports im

Sinne des § 6b Absatz 1 UStG auszulösen. Die Regelung beruht auf Artikel 1 Nummer 5 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3), mit dem Artikel 262 MwStSystRL neu gefasst wurde und setzt (teilweise) Artikel 262 Absatz 2 MwStSystRL um.

Zu Buchstabe b

§ 18a Absatz 7 Nummer 2a – neu –

Es handelt sich um eine Folgeänderung zu der Konsignationslagerregelung gemäß § 6b UStG. Mit der Bestimmung, die auf die neue Nummer 3 in § 18a Absatz 6 UStG verweist, wird der Unternehmer verpflichtet, in den Fällen des Warentransports gemäß § 6b Absatz 1 UStG im Rahmen der Konsignationslagerregelung die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Sinne des § 6b Absatz 1 Nummer 1 und 3 UStG (ursprünglich vorgesehener Erwerber der Ware) oder des § 6b Absatz 5 UStG (neuer Erwerber im Falle eines Erwerberwechsels) in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben. Die Regelung beruht auf Artikel 1 Nummer 5 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 3), mit dem Artikel 262 MwStSystRL neu gefasst wurde und setzt (teilweise) Artikel 262 Absatz 2 MwStSystRL um.

Zu Nummer 14

§ 19 Absatz 3 Satz 1 Nummer 1

Redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Anfügung der neuen Nummer 29 in § 4 UStG.

Zu Nummer 15

§ 22 Absatz 4f und 4g – neu –

Allgemein

Es handelt sich um die ergänzende Regelung der Aufzeichnungspflichten im Zusammenhang mit der Neueinfügung des § 6b UStG. Der Absatz 4f enthält die abschließende Aufzählung dessen, was der Unternehmer, der nach Maßgabe der Konsignationslagerregelung einen Gegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates zum Zwecke einer späteren Lieferung befördert oder versendet, gemäß § 6b Absatz 1 Nummer 4 UStG aufzuzeichnen hat. Der Absatz 4g enthält die abschließende Aufzählung dessen, was der Unternehmer (Erwerber), an den die spätere Lieferung nach Maßgabe der Konsignationslagerregelung erfolgen soll, im Zusammenhang mit dieser Lieferung aufzuzeichnen hat. Diese Aufzeichnungspflichten ergeben sich (als in den Mitgliedstaaten ab 1. Januar 2020 unmittelbar geltendes Recht) bereits aus Artikel 1 Nummer 2 der Durchführungsverordnung (EU) 2018/1912 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 hinsichtlich bestimmter Befreiungen bei innergemeinschaftlichen Umsätze (ABl. ABl. L 311 vom 7.12.2018, S. 10), mit dem Artikel 54a in die Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 eingefügt wurde. Zum Zweck einer besseren Verständlichkeit dieser Bestimmungen und zum Zweck und einer besseren Rechtsanwendung wurden die Regelungen des Artikels 54a der Durchführungsverordnung (EU) 282/2011 in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen. Materiell-rechtliche Änderungen gegen über den diesbezüglichen Regelungen des Unionsrechts sind damit nicht verbunden.

Absatz 4f – neu –

Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung dessen, was der Unternehmer, der nach Maßgabe der Konsignationslagerregelung einen Gegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates zum Zwecke einer späteren Lieferung befördert oder versendet, gemäß § 6b Absatz 1 Nummer 4 UStG aufzuzeichnen hat.

Absatz 4g – neu –

Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung dessen, was der Unternehmer (Erwerber), an den die spätere Lieferung nach Maßgabe der Konsignationslagerregelung erfolgen soll, im Zusammenhang mit dieser Lieferung aufzuzeichnen hat.

Zu Nummer 16

§ 22b Absatz 2 und 2a – neu –

Absatz 2

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer kann sich durch einen im Inland ansässigen Fiskalvertreter vertreten lassen, wenn er im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigt und keinen Vorsteuerabzug in Abzug bringen kann. Gesetzlich sind Fiskalvertreter derzeit nur verpflichtet, eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung, nicht jedoch Umsatzsteuer-Voranmeldungen einzureichen. Auch besteht aktuell keine gesetzliche Pflicht, bei Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung die von den Fiskalvertretern vertretenen Unternehmen zu benennen.

Zudem ist die Regelung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung durch den Fiskalvertreter nicht eindeutig geregelt. Damit besteht die Gefahr, dass Deutschland insoweit seiner EU-rechtlichen Verpflichtung zur umfassenden Übermittlung von Daten an die anderen Mitgliedstaaten nicht im vollen Umfang nachkommt.

Der Bundesrechnungshof hat in einer Prüfung festgestellt, dass den Finanzämtern, in denen Fiskalvertreter registriert sind, auf Grundlage des geltenden Rechts grundsätzlich keine oder nur sehr wenige Informationen über die von diesen Vertretenen vorliegen. Zur Sicherstellung des deutschen Umsatzsteueraufkommens bei im Ausland ansässigen Unternehmern ist es jedoch erforderlich, dass den Finanzämtern aktuelle Informationen über die von den Fiskalvertretern vertretenen Unternehmer zeitnäher als bisher vorliegen.

Mit der Änderung werden Fiskalvertreter daher verpflichtet, neben der Umsatzsteuer-Jahreserklärung auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben.

Es wird die vierteljährliche Abgabe vorgegeben, da eine Einordnung auf Grund der Zahllast für das vorangegangene Kalenderjahr von Null nach § 18 Absatz 2 und 2a UStG nicht als zielführend anzusehen ist.

Absatz 2a – neu –

Durch den neu eingefügten Absatz 2a wird geregelt, dass die Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen durch Fiskalvertreter nach den in § 18a UStG genannten Voraussetzungen zu erfolgen hat. Nur so kann sichergestellt werden, dass Deutschland seinen EU-rechtlichen Verpflichtungen zur Übermittlung von Daten im Rahmen des Mehrwertsteuer-Informationen-System (MIAS-Verfahren) rechtzeitig und umfassend nachkommen kann.

Zu Nummer 17

§ 25d – aufgehoben –

Der Haftungstatbestand des § 25d UStG wurde zum 1. Januar 2002 eingeführt und 2004 auf der Grundlage der Erfahrungen der Praxis modifiziert, um in Fällen von betrügerischen Karussell- und Kettengeschäften den entstandenen Umsatzsteuerausfall im Wege der gesamtschuldnerischen Haftung bei den wissentlich Beteiligten realisieren zu können.

Mit den Ländern durchgeführte Evaluationen zur Wirksamkeit und Praxistauglichkeit der Regelung haben gezeigt, dass diese eher präventiven Charakter hat und bis auf wenige Einzelfälle nicht zur Anwendung gekommen ist. Wesentlicher Grund hierfür ist, dass die vorgesehenen subjektiven Tatbestandsmerkmale der Haftungsnorm nur schwer nachweisbar seien.

Auch der Bundesrechnungshof ist im Rahmen einer Prüfung zu der Auffassung gelangt, dass die Vorschrift wenig praxistauglich ist und damit dem Anspruch der Vermeidung von Steuerausfällen in den betreffenden Fällen nicht gerecht wird.

Zudem liegt zwischenzeitlich EuGH-Rechtsprechung vor, nach der die Mitgliedstaaten die Möglichkeit haben, bei wissentlicher Einbindung eines Unternehmers in eine betrugsbehaftete Rechnungskette diesem sämtliche steuerlichen Vorteile, insbesondere den Vorsteuerabzug oder geltend gemachte Steuerbefreiungen für innergemeinschaftliche Lieferungen, zu versagen. In Einzelfällen wird von dieser Möglichkeit in der Praxis bereits Gebrauch gemacht. Zur Gewährleistung von mehr Rechtsicherheit für die Wirtschaft und die Verwaltung soll hierzu eine neue gesetzliche Regelung eingeführt werden. Zur Vermeidung von Überregulierung und unter Berücksichtigung der nur geringen Praxisrelevanz der bestehenden Vorschrift soll diese – unter der Voraussetzung, dass § 25f – neu – UStG in das Gesetz aufgenommen wird – aufgehoben werden.

Zu Nummer 18

§ 25f – neu –

Absatz 1

In Anwendung der EuGH-Rechtsprechung wird geregelt, dass einem Unternehmer der wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Leistungsbezug oder dem erbrachten Umsatz an einem Umsatz beteiligt, bei dem ein Beteiligter auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Umsatzsteuerhinterziehung oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs im Sinne von § 370 AO oder einer Schädigung des Umsatzsteueraufkommens im Sinne der §§ 26b und 26c UStG einbezogen war, der Vorsteuerabzug bzw. die Steuerbefreiung für den entsprechenden Umsatz verwehrt werden kann.

Die Vorschrift dient der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetruges insbesondere in Form von Ketten- oder Karussellgeschäften.

Die Regelung sieht vor, dass der den Vorsteuerabzug beziehungsweise die Steuerbefreiung begehrende Unternehmer grundsätzlich zunächst in tatsächlicher Hinsicht die Feststellungslast für das Vorliegen der Begünstigung (Vorsteuerabzug/Steuerbefreiung) trägt. Im Weiteren sind die objektiven Umstände, die für eine wissentliche Einbindung des Unternehmers sprechen, seitens der Finanzverwaltung darzulegen.

Die Regelung ist wesentlich besser zu handhaben, als die bisher in § 25d UStG bestehende Haftungsregelung, weil ein möglicher Steuerausfall dadurch vermieden werden kann, dass der Vorsteuerabzug beziehungsweise die Steuerbefreiung erst gar nicht gewährt werden und damit der Zweck der Hinterziehung – nämlich eine Auszahlung durch das Finanzamt – nicht erreicht wird.

Die Versagung der Rechte ist der Höhe nach auf die Höhe des in der Leistungskette entstandenen Steuerschadens begrenzt.

Im Interesse einer einheitlichen und praxisgerechten Rechtsanwendung wird mit der Regelung die vorliegende EuGH-Rechtsprechung in nationales Recht umgesetzt und damit auch dem Bestimmtheitsgrundsatz und den Anforderungen der Praxis entsprochen.

Absatz 2

Durch die Regelung wird die Anwendung von Sondertatbeständen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften in den entsprechenden Fällen ausgeschlossen.

Zu Nummer 19

§ 27 Absatz 27 bis 29 – neu –

Absatz 27 – neu –

Die Änderungen von § 15 Absatz 4b, § 16 Absatz 2 Satz 1 und § 18 Absatz 9 UStG sind erstmals auf Voranmeldungs-, Besteuerungs- und Vergütungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

Absatz 28 – neu –

Die Änderungen von § 22b Absatz 2 und 2a UStG sind erstmals auf Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

Absatz 29 – neu –

Der neu eingefügte § 25f UStG ist erstmals auf Voranmeldungs- und Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 enden.

Zu Artikel 9 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1

§ 72 Absatz 3 – aufgehoben –

Als Folgeänderung zur Änderung des § 25 UStG wird § 72 Absatz 3 UStDV aufgehoben.

Zu Nummer 2

§ 74a Absatz 5 – neu –

Mit der Regelung in § 74a Absatz 5 UStDV wird sichergestellt, dass auf Umsätze, die vor dem 1. Januar 2022 ausgeführt werden, § 72 UStDV in der bisher geltenden Fassung anzuwenden ist.

Zu Artikel 10 (Weitere Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Wegen der Aufhebung des § 23 UStDV wird die Inhaltsübersicht redaktionell angepasst.

Zu Nummer 2

§ 23 – aufgehoben –

Als Folgeänderung aus der Neufassung von § 4 Nummer 18 UStG wird § 23 UStDV aufgehoben.

Zu Artikel 11 (Änderung des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes)

§ 16 Absatz 2 Nummer 1 Satz 4

Im Rahmen einer Vorprüfung zu der Umsetzung des Common Reporting Standard (CRS) in der Bundesrepublik Deutschland durch das Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes wurde festgestellt, dass durch einen Verweisfehler in § 16 Absatz 2 Nummer 1 Satz 4 des Finanzkonten-Informationsaustauschgesetzes (FKAustG) der CRS – hier die Überprüfverfahren, die meldende Finanzinstitute zur Feststellung, ob Neukonten sog. passiver NFEs als meldepflichtige Konten im Sinne des CRS einzustufen sind, durchzuführen haben – nicht korrekt umgesetzt wurde. Dieser Verweisfehler soll durch diese Änderung des FKAustG berichtigt werden.

Zu Artikel 12 (Änderung des Investmentsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Änderung der Überschrift des § 56 InvStG sowie den neuen § 57 InvStG angepasst.

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 2 Absatz 8 Satz 5 – neu –

Der neue § 2 Absatz 8 Satz 5 InvStG regelt, in welchen Fällen Anteile an Kapitalgesellschaften nicht als Kapitalbeteiligungen gelten und daher nicht als Vermögensgegenstände betrachtet werden, die ein Investmentfonds halten muss, um die Voraussetzungen eines Aktien- oder Mischfonds zu erfüllen. Die einzelnen Tatbestände der Vorschrift sollen zum einen Gestaltungen verhindern, mit denen die Aktienteilfreistellung ausgenutzt wird, ohne dass bei den von den Investmentfonds gehaltenen Kapitalbeteiligungen eine steuerliche Vorbelastung eingetreten ist. Zum anderen soll eine einfache Überprüfbarkeit der Voraussetzungen für eine Aktienteilfreistellung durch die Finanzverwaltung erreicht werden.

Nummer 1

§ 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 1 – neu – InvStG stellt klar, dass Anteile an Personengesellschaften auch dann nicht als Kapitalbeteiligungen gelten, wenn Investmentfonds mittelbar über Personengesellschaften an Kapitalgesellschaften beteiligt sind. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ergibt sich bereits aus dem bisherigen Wortlaut des § 2 Absatz 8 Satz 1 InvStG, dass nur unmittelbar gehaltene Kapitalbeteiligungen für Zwecke der Aktienteilfreistellung zu berücksichtigen sind. Es wird nur auf die unmittelbar gehaltenen Kapitalbeteiligungen abgestellt, weil nur in diesem Fall die Finanzverwaltung relativ einfach durch Depotauszüge der Verwahrstelle überprüfen kann, ob der Investmentfonds tatsächlich in hinreichendem Maß Kapitalbeteiligungen hält. Dagegen müsste bei einer Berücksichtigung von mittelbarem Besitz zusätzlich die jeweilige Personengesellschaft überprüft werden. Insbesondere wenn Investmentfonds Beteiligungen an mehreren Personengesellschaften, an mehrstufigen Personengesellschaftsstrukturen oder an ausländischen Personengesellschaften halten, lässt sich der Umfang des Kapitalbeteiligungsbesitzes nicht mit vertretbarem Aufwand verifizieren. Eine einfache Überprüfbarkeit ist auch deshalb geboten, weil andernfalls durch mehrstufige Strukturen verschleiert werden kann, dass

am Ende der Kette z. B. Offshore-Gesellschaften stehen, die keiner Ertragsbesteuerung unterliegen und daher nicht zur Aktienteilfreistellung berechtigen.

Nummer 2

Unter bestimmten Voraussetzungen werden inländische REIT-Aktiengesellschaften und ausländische REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen (im Weiteren als REIT-Gesellschaften bezeichnet; REIT = Real Estate Investment Trust) nach § 2 Absatz 9 Satz 6 – neu – InvStG als Immobilien betrachtet. Die Regelung in § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 2 – neu – InvStG stellt sicher, dass diese REIT-Gesellschaften nicht zugleich als Kapitalbeteiligungen angesetzt werden können.

Nummer 3

Ausländische REIT-Gesellschaften, deren Bruttovermögen zu weniger als 75 Prozent aus unbeweglichem Vermögen besteht, erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 2 Absatz 9 Satz 6 – neu – InvStG und gelten daher nicht als Immobilien. Für diese ausländischen REIT-Gesellschaften räumt § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 3 – neu – InvStG die Möglichkeit ein, dass diese als Kapitalbeteiligungen angesetzt werden können. Der Ansatz als Kapitalbeteiligung wird aber nur zugelassen, wenn entweder auf Ebene der REIT-Gesellschaft oder auf Ebene der Anleger der REIT-Gesellschaft eine Mindeststeuerbelastung von 15 Prozent eingetreten ist. Eine Mindeststeuerbelastung ist erforderlich, weil die Aktienteilfreistellung ein Ausgleich für eine steuerliche Vorbelastung ist.

Nummer 4

Die Regelung in § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 4 – neu – InvStG dient dazu, Umgehungsgestaltungen über Holdinggesellschaften auszuschließen. Ohne diese Regelung könnte ein Investmentfonds über Holdinggesellschaften Dividendenträge generieren, die keinerlei steuerliche Vorbelastung aufweisen.

Beispiel:

Der Investmentfonds hält alle Anteile an einer Holdinggesellschaft in einem anderen europäischen Staat. In diesem europäischen Staat werden – ähnlich wie in Deutschland – Dividenden und Veräußerungsgewinne auf Kapitalbeteiligungen bei der Holdinggesellschaft von der Besteuerung frei gestellt. Die Holdinggesellschaft hält wiederum Anteile an einer Offshore-Kapitalgesellschaft, die in ihrem Ansässigkeitsstaat keiner Ertragsbesteuerung unterliegt. Die Offshore-Kapitalgesellschaft investiert ausschließlich in Anleihen und erzielt daraus Zinsen. Die Zinsen werden von der Offshore-Kapitalgesellschaft an die Holdinggesellschaft ausgeschüttet und dabei in Dividenden umqualifiziert. Bei der Weiterausschüttung der ausländischen Holdinggesellschaft an den Investmentfonds fallen in anderen Staaten typischerweise keine (Quellen-)Steuerbelastungen an. Auf diesem Weg wäre es möglich, steuerfreie Zinseinnahmen zu generieren und gleichzeitig eine Aktienteilfreistellung von 80 Prozent bei körperschaftsteuerpflichtigen Anlegern zu erlangen.

Wenn der Investmentfonds unmittelbar die Anteile an der Offshore-Kapitalgesellschaft halten würde, wäre die Aktienteilfreistellung nach § 2 Absatz 8 Satz 1 Nummer 2 InvStG ausgeschlossen. Durch die Zwischenschaltung einer ausländischen Holdinggesellschaft ließe sich diese Regelung aber umgehen.

Um derartige Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, sieht § 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 4 Buchstabe a – neu – InvStG vor, dass Anteile an Kapitalgesellschaften nicht als Kapitalbeteiligungen gelten, wenn die Einkünfte der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 10 Prozent aus Offshore-Kapitalgesellschaften oder sonstigen steuerbefreiten Kapitalgesellschaften stammen. Das Gleiche gilt, wenn eine Kapitalgesellschaft mehr als 10 Prozent ihres Grund- oder Stammkapitals unmittelbar oder mittelbar in

Offshore-Kapitalgesellschaften oder sonstige steuerbefreite Kapitalgesellschaften angelegt hat (§ 2 Absatz 8 Satz 5 Nummer 4 Buchstabe b - neu - InvStG).

Zu Buchstabe b

§ 2 Absatz 9

§ 2 Absatz 9 InvStG definiert den Begriff der Immobilienfonds und der Auslands-Immobilienfonds.

Satz 1 bis 5 und Satz 7

Durch die Änderung werden die bisher getrennten Definitionen in § 2 Absatz 9 InvStG und in § 20 Absatz 3 Satz 1 InvStG zusammengefasst und vereinheitlicht.

Darüber hinaus wird klargestellt, dass bei den Anforderungen an einen Immobilienfonds auch Immobilien-Gesellschaften zu berücksichtigen sind. Bei einer vorherigen Änderung des § 2 Absatz 9 InvStG durch Artikel 13 des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338) waren durch ein Redaktionsversehen die Immobilien-Gesellschaften aus der Definition der Immobilienfonds herausgefallen.

Weiterhin kommt durch die zusammengefasste Definition klarer zum Ausdruck, dass als Auslands-Immobilie nur das unmittelbare Halten einer im Ausland belegenen Immobilie oder das Halten von Auslands-Immobilien-Gesellschaften berücksichtigt wird. Dagegen können Investmentanteile nur als Immobilien, aber nicht als Auslands-Immobilien berücksichtigt werden. Dies soll eine einfache Überprüfbarkeit durch die Finanzverwaltung ermöglichen. In mehrstufigen Fondsstrukturen müssten andernfalls mehrere Investmentfonds gleichzeitig geprüft werden, um zu klären, ob auf der Dachfondsebene tatsächlich in hinreichendem Maß ausländische Immobilien mittelbar gehalten werden.

Im Übrigen führen die Regelungen in § 2 Absatz 9 Satz 1 bis 5 und Satz 7 InvStG die bisherigen Regelungen fort.

Satz 6

Nach § 2 Absatz 9 Satz 6 InvStG werden unter bestimmten Voraussetzungen nunmehr Anteile an in- und ausländischen REITs mit 75 Prozent des Anteilswertes als Immobilien berücksichtigt. Diese Mindestanforderung entspricht den Vorgaben an eine inländische REIT-Aktiengesellschaft nach § 12 Absatz 2 Buchstabe a REITG. Voraussetzung für die Berücksichtigung ist, dass eine Mindeststeuerbelastung entweder auf Ebene des REITs oder auf der Ebene der Anleger des REITs vorliegt. Erforderlich ist auf Ebene des REITs eine Ertragssteuerbelastung von nominell 15 Prozent, ohne dass der REIT persönlich steuerbefreit ist oder dass dem REIT eine nahezu vollumfängliche sachliche Steuerbefreiung gewährt wird. Alternativ genügt eine tatsächliche Quellen- oder sonstige Steuerbelastung der Ausschüttungen an den Investmentfonds in Höhe von mindestens 15 Prozent, wenn diese Steuerbelastung definitiv ist, d. h. keine Erstattung dieser Steuer möglich ist.

Mit diesen Voraussetzungen soll sichergestellt werden, dass die Immobilienteilfreistellung nur gewährt wird, wenn die Immobilienerträge einer Mindeststeuerbelastung auf Ebene des Immobilienfonds oder auf einer vorgelagerten Ebene unterliegen. Denn die Immobilienteilfreistellung ist ein Ausgleich für eine steuerliche Vorbelastung und dementsprechend zu versagen, wenn keine Vorbelastung vorliegt.

In manchen ausländischen Rechtsordnungen unterliegen die dortigen REITs zwar grundsätzlich einer Ertragsbesteuerung. Die REITs werden aber von der Ertragsbesteuerung befreit, soweit sie ihre Erträge an die Anleger ausschütten (so z. B. die Rechtslage in den

USA). In diesen Fällen liegt nach § 2 Absatz 9 Satz 6 InvStG keine hinreichende Ertragsbesteuerung auf der REIT-Ebene vor. Ob die Anteile als Immobilien berücksichtigt werden, hängt dann von der Ausschüttungsbelastung ab. Bei US-REITs beträgt die Ausschüttungsbelastung derzeit 35 Prozent, aber Ermäßigungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen sind möglich. Sofern die nach Ermäßigung verbleibende Steuerbelastung der Ausschüttungen mindestens 15 Prozent beträgt, gelten die Anteile am REIT als Immobilien.

Anteile an in- oder ausländischen REITs können nur als Immobilien und nicht als ausländische Immobilien berücksichtigt werden. Dies soll eine einfache Überprüfbarkeit gewährleisten. Außerdem ist das Besteuerungsniveau bei einem REIT, bei dem die Ausschüttungen auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen nur mit 15 Prozent belastet sind, so hoch wie bei Investmentfonds, die in inländische Immobilien investieren. Daher ist der für inländische Immobilien geltende Teilfreistellungssatz von 60 Prozent angemessen.

Zu Buchstabe c

§ 2 Absatz 13

§ 2 Absatz 13 InvStG definiert den Begriff der Veräußerung von Investmentanteilen und Spezial-Investmentanteilen. Realisationstatbestände, die mit einer Veräußerung vergleichbar sind, werden nach § 2 Absatz 13 InvStG gleichgestellt. Da die beendete Abwicklung oder Liquidation eines Investmentfonds oder eines Spezial-Investmentfonds ebenfalls ein vergleichbarer Realisationstatbestand ist, wird die Definition des § 2 Absatz 13 InvStG entsprechend erweitert.

Zu Nummer 3

Zu Buchstabe a und Buchstabe b

§ 6 Absatz 1 Satz 1 und 2 und Absatz 2

Die Änderung hat klarstellenden Charakter und soll deutlicher machen, dass inländische Investmentfonds unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Es wurde in Verhandlungen mit ausländischen Staaten und in der Literatur erörtert, ob die inländischen Investmentfonds nur beschränkt steuerpflichtig seien und daher nicht berechtigt seien, eigene Ansprüche auf Grund von Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung geltend zu machen. In der Neufassung des § 6 Absatz 1 Satz 1 InvStG wird explizit die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der inländischen Investmentfonds angeordnet. Dementsprechend sind die inländischen Investmentfonds als abkommensberechtigten einzustufen.

Entsprechend der Änderungen in Satz 1 wird in § 6 Absatz 1 Satz 2 InvStG ausdrücklich die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht der ausländischen Investmentfonds ergänzt.

§ 6 Absatz 2 InvStG regelt eine grundsätzliche Steuerbefreiung von Investmentfonds und führt als Ausnahme davon einige Einkunftsarten auf, für die keine Steuerbefreiung gilt. Dies entspricht der bisherigen Rechtslage, soll aber deutlicher die in der Norm enthaltene Steuerbefreiung zum Ausdruck bringen.

Zu Buchstabe c

§ 6 Absatz 4 Satz 1

§ 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 und 2 InvStG führt die bisherigen Regelungen des § 6 Absatz 4 Satz 1 InvStG fort.

Neu ist nur die Regelung in § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 InvStG, nach der Ausschüttungen von inländischen REIT-Aktiengesellschaften im Sinne des § 1 Absatz 1 REITG

sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an REIT-Aktiengesellschaften als inländische Immobilienerträge betrachtet werden. Bislang waren die Dividenden aus inländischen REIT-Aktiengesellschaften als inländische Beteiligungseinnahmen im Sinne des § 6 Absatz 3 InvStG zu versteuern. Es ist jedoch sachgerechter, dass diese Erträge als inländische Immobilienerträge betrachtet werden, da die Umsatzerlöse einer inländischer REIT-Aktiengesellschaft zu mindestens 75 Prozent aus Immobilien stammen müssen (§ 12 Absatz 3 Buchstabe a REITG). Darüber hinaus wird die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen an inländischen REIT-Aktiengesellschaften sichergestellt, da es sich hierbei um eine mittelbare Veräußerung von inländischen Immobilien handelt.

Diese Erwägungen greifen allerdings dann nicht, wenn inländische REIT-Aktiengesellschaften ausschließlich in ausländische Immobilien investieren. Aus diesem Grund wird dem Investmentfonds die Möglichkeit eingeräumt nachzuweisen, dass die REIT-Aktiengesellschaft keine inländischen Grundstücke und keine grundstücksgleichen Rechte mit Inlandsbezug hält. In diesem Fall unterliegen die Ausschüttungen der inländischen REIT-Aktiengesellschaft und die Veräußerungsgewinne von Anteilen an derartigen inländischen REIT-Aktiengesellschaften nicht der Besteuerung nach § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 – neu – InvStG. Sobald jedoch eine inländische REIT-Aktiengesellschaft zumindest teilweise in inländische Immobilien investiert, unterliegen die Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne in voller Höhe der Besteuerung bei dem vereinnahmenden Investmentfonds.

Um das Besteuerungsverfahren einfach zu halten, erfolgt keine Aufteilung zwischen inländischen und ausländischen Immobilieneinkunftsquellen. Insbesondere in mehrstufigen Investitionsstrukturen ließe sich nicht mit verhältnismäßigem Aufwand überprüfen, inwieweit in inländische und ausländische Immobilien oder andere Vermögensgegenstände investiert wurde.

Sofern die Ausschüttungen einer inländischen REIT-Aktiengesellschaft nicht unter § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 3 – neu – InvStG fallen, weil ausschließlich in ausländische Immobilien investiert wird, bleibt es bei der Besteuerung der Ausschüttungen als inländische Beteiligungseinnahmen nach § 6 Absatz 3 InvStG.

Zu Buchstabe d

§ 6 Absatz 5 Satz 2 – neu –

§ 6 Absatz 5 Satz 2 – neu – InvStG stellt klar, dass auch im Rahmen der Körperschaftsteuerpflicht eines Investmentfonds nicht uneingeschränkt die allgemeinen Abgrenzungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und Gewerblichkeit anzuwenden sind, sondern dass die Besonderheiten der Investmentanlage zu beachten sind. Dies ergibt sich für Zwecke der Gewerbesteuer bereits aus § 15 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 InvStG. Nach dieser Norm unterliegen die Einkünfte eines Investmentfonds nur dann der Gewerbesteuer, wenn der Investmentfonds seine Vermögensgegenstände in wesentlichem Umfang aktiv unternehmerisch bewirtschaftet.

Dem § 15 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 InvStG liegt die Erwägung zu Grunde, dass die Investmentanlage eine kollektive Anlageform ist, bei der es naturgemäß zu sehr umfangreichen Vermögensanlagen kommt, die dadurch einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern (vgl. Gesetzesbegründung zum Investmentsteuerreformgesetz, Bundestags-Drucksache 18/8045, S. 84). Außerdem wird die Investmentanlage durch professionelle Verwalter mit entsprechenden beruflichen Erfahrungen durchgeführt. Diese Merkmale sind für eine Abgrenzung ungeeignet.

Aus den genannten Gründen ist im Rahmen des § 6 Absatz 5 InvStG nur von gewerblichen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 EStG auszugehen, wenn der Investmentfonds seine Vermögensgegenstände aktiv unternehmerisch bewirtschaftet.

Bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung bleiben – mit Ausnahme der beiden oben angeführten Kriterien – die sonstigen von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien anwendbar. Insbesondere ist zur Abgrenzung auf das Gesamtbild der Betätigung und die Verkehrsauffassung abzustellen. Wenn sich ein Investmentfonds an einer Mitunternehmerschaft beteiligt, ist generell von einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung auszugehen so dass die daraus erzielten Einkünfte vom Investmentfonds nach § 6 Absatz 5 Nummer 1 InvStG in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 EStG zu versteuern sind.

Zu Buchstabe e

§ 6 Absatz 6a – neu –

In § 6 Absatz 6a – neu – InvStG wird die Regelung des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG wortgleich übernommen. Danach gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter.

Die Veräußerung von Immobilien richtet sich bei Investmentfonds nach § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 InvStG, die als *lex specialis* die Tatbestände des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb EStG oder in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 8 EStG und § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG grundsätzlich verdrängt. Auf Grund dieses Spezialitätsverhältnisses hat ein Investmentfonds die Veräußerungsgewinne aus inländischen Immobilien auch bei Überschreiten der zehnjährigen Behaltensfrist des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG zu versteuern.

Allerdings enthält der Besteuerungstatbestand des § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 InvStG keine Regelung hinsichtlich der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften, wenn die Personengesellschaften Immobilien halten. In diesen Fällen blieben die Besteuerungstatbestände des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb EStG oder in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 8 EStG einschließlich des Verweises auf § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG bislang anwendbar.

Der neue § 6 Absatz 6a – neu – InvStG soll nun etwaige Besteuerungslücke für den Fall schließen, dass ein Investmentfonds einen Personengesellschaftsanteil nach Ablauf der zehnjährigen Behaltensfrist des § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 EStG veräußert. Bei der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft hat ein Investmentfonds – unabhängig von Behaltensfristen – zu ermitteln, in welchem Umfang Wertsteigerungen oder Wertminderungen bei den von der Personengesellschaft gehaltenen Immobilien eingetreten sind und diese zu versteuern.

Gleichzeitig wird durch § 6 Absatz 6a – neu – InvStG ein allgemeines Vorrangverhältnis des § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 InvStG gegenüber den Tatbeständen des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe f Doppelbuchstabe bb EStG oder in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 8 EStG erreicht.

Zu Buchstabe f

§ 6 Absatz 7 Satz 4 – neu –

Bei einem Körperschaftsteuersubjekt ist nach § 7 Absatz 3 Satz 2 KStG grundsätzlich das Kalenderjahr der Ermittlungszeitraum für die steuerpflichtigen Einkünfte. Bei Steuerpflichtigen, die verpflichtet sind, Bücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs zu führen, ist der Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen (§ 7 Absatz 4 Satz 1 und 2 KStG). § 7 Absatz 4 Satz 1 und 2 KStG ist

nicht unmittelbar auf Investmentfonds anwendbar, so dass bei einem Investmentfonds an sich das Kalenderjahr maßgebend wäre. Die Investmentfonds sind jedoch nach aufsichtsrechtlichen Vorgaben zur Buchführung bezogen auf ihr Geschäftsjahr verpflichtet, so dass es sachgerecht ist, den Rechtsgedanken des § 7 Absatz 4 Satz 1 und 2 KStG auf Investmentfonds und deren Geschäftsjahr zu übertragen. Dementsprechend sieht § 6 Absatz 7 Satz 4 – neu – InvStG bei Investmentfonds eine geschäftsjahresbezogene Einkünfteermittlung vor.

Zu Nummer 4

§ 8 Absatz 4

Nach § 10 Absatz 1 Satz 2 InvStG sind inländische Beteiligungseinnahmen nur dann steuerbefreit, wenn der Investmentfonds die Voraussetzungen für eine Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer nach § 36a EStG erfüllt. Diese Anforderung gilt uneingeschränkt für alle Typen von steuerbegünstigten Anlegern. Dies gilt auch dann, wenn die Investmentanteile im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen (Riester- und Rürupverträge) gehalten werden.

Nach dem bisherigen Wortlaut des § 8 Absatz 4 Nummer 2 InvStG war ebenfalls erforderlich, dass der Investmentfonds die Voraussetzungen des § 36a EStG erfüllt. Der reine Wortlaut erfasste aber nicht die Fälle, in denen die Investmentanteile im Rahmen von zertifizierten Altersvorsorge- oder Basisrentenverträgen gehalten werden. Die Neufassung des § 8 Absatz 4 InvStG stellt nunmehr klar, dass die Voraussetzungen des § 36a EStG auch dann erfüllt werden müssen, wenn es sich bei den Anlegern um Riester- oder Rürup-Sparer handelt. Auch bei derartigen Verträgen können missbräuchliche Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung nicht von vornherein ausgeschlossen werden.

Zu Nummer 5

§ 11 Absatz 1

Wurde gegenüber einem Investmentfonds zu viel Kapitalertragsteuer einbehalten und möchte der Investmentfonds diese vom Finanzamt erstattet bekommen, muss er verschiedene Erklärungen vorlegen.

Die Voraussetzungen, die an eine Erstattung geknüpft sind, werden künftig vereinheitlicht. Unabhängig davon, aus welchem der in § 11 InvStG genannten Gründe zu viel Kapitalertragsteuer erhoben worden ist, muss der Investmentfonds mit dem Antrag auf Erstattung eine Statusbescheinigung, eine Steuerbescheinigung und eine Erklärung des Entrichtungspflichtigen vorlegen, aus der hervorgeht, dass eine Erstattung weder vorgenommen wurde noch vorgenommen wird. Im Übrigen bleibt die Regelung unverändert.

Zu Nummer 6

Zu Buchstabe a

§ 15 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung zur Vereinheitlichung des Sprachgebrauchs im Investmentsteuergesetz.

Zu Buchstabe b

§ 15 Absatz 4 Satz 1

In § 15 Absatz 4 Satz 1 InvStG wird – genauso wie in § 6 Absatz 5 Satz 2 – neu – InvStG (vgl. Begründung dort) – klargestellt, dass nicht uneingeschränkt die allgemeinen Abgren-

zungskriterien zwischen Vermögensverwaltung und Gewerblichkeit maßgebend sind, sondern dass die Besonderheiten der Fondsanlage zu berücksichtigen sind.

Zu Nummer 7

§ 17 Absatz 1 Satz 1 bis 3

§ 17 InvStG regelt die Möglichkeit zur steuerfreien Ausschüttung von eingelegtem Kapital in der Abwicklungsphase eines Investmentfonds. Die bisherige Fassung der Norm stellte nicht sicher, dass erst die von den Anlegern erzielten Wertsteigerungen aus vorangegangenen Geschäftsjahren versteuert werden, bevor es zu steuerfreien Kapitalrückzahlungen kommt. Darüber hinaus wurde in der Wirtschaft vertreten, dass eine steuerfreie Kapitalrückzahlung über die Anschaffungskosten hinaus möglich sei, so dass nach dieser – nicht von der Finanzverwaltung geteilten – Rechtsauffassung negative Anschaffungskosten entstehen würden. Wenn diese Rechtsauffassung zuträfe, könnten Investmentfonds in der Abwicklungsphase sämtliche Vermögenswerte ausschütten, ohne dass es zu einer Besteuerung bei den Anlegern käme. Die Anleger könnten durch einen Verzicht auf die Veräußerung des Investmentanteils die Besteuerung der Wertzuwächse dauerhaft vermeiden. Derartige Gestaltungsspielräume sollen durch die Änderung des § 17 Absatz 1 Satz 1 bis 3 InvStG rechtssicher ausgeschlossen werden.

Satz 1

Die Änderung des § 17 Absatz 1 Satz 1 InvStG schließt negative Anschaffungskosten aus und stellt sicher, dass eine steuerfreie Kapitalrückzahlung erst dann möglich ist, wenn zuvor alle vom Anleger erzielten Wertsteigerungen besteuert wurden. Für diesen Zweck werden steuerfreie Kapitalrückzahlungen nur insoweit angenommen, wie der letzte im Kalenderjahr festgesetzte Rücknahmepreis die fortgeführten Anschaffungskosten unterschreitet. Mit fortgeführten Anschaffungskosten sind die um die steuerfreien Kapitalrückzahlungen geminderten Anschaffungskosten gemeint.

Beispiel:

Der Anleger A hat im Kalenderjahr 01 den Investmentanteil für 100 Euro erworben. Im Kalenderjahr 02 beginnt die Abwicklung des Investmentfonds. Am 10. Mai 03 werden 8 Euro und am 10. August 03 werden 7 Euro – also insgesamt 15 Euro – ausgeschüttet. Das depotführende Kreditinstitut des A hat zunächst am 10. Mai und am 10. August davon auszugehen, dass die Ausschüttungen in voller Höhe steuerpflichtig sind und entsprechend Kapitalertragsteuer einzubehalten. Der letzte im Kalenderjahr 03 festgestellte Rücknahmepreis am 31. Dezember beträgt 90 Euro.

Dieser letzte Rücknahmepreis unterschreitet die Anschaffungskosten des A um 10 Euro, so dass nach § 17 Absatz 1 Satz 1 InvStG die Ausschüttungen des Jahres 03 in Höhe von 10 Euro als steuerfreie Kapitalrückzahlung und in Höhe von 5 Euro als steuerpflichtiger Ertrag gelten. Das depotführende Kreditinstitut hat daher nach § 44b Absatz 1 EStG am Beginn des Kalenderjahres 04 die auf 10 Euro erhobene Kapitalertragsteuer sowie den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag und ggf. die Kirchensteuer an den Anleger zu erstatten.

Nach § 17 Absatz 3 InvStG mindern die steuerfreien Kapitalrückzahlungen die Anschaffungskosten. D. h. im Jahr 04 sind bei der Anwendung des § 17 Absatz 1 Satz 1 InvStG nicht mehr die Anschaffungskosten von 100 Euro, sondern nur noch die geminderten bzw. fortgeführten Anschaffungskosten von 90 Euro anzusetzen.

Außerdem sind Teilwertabschreibungen und Teilwertzuschreibungen zu berücksichtigen, so dass bei bilanzierenden Anlegern die in der Bilanz angesetzten Anschaffungskosten als fortgeführte Anschaffungskosten zu Grunde zu legen sind.

Sowohl die sofortige Kapitalertragsteuer-Anmeldung und die zugehörige Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen innerhalb von zehn Tagen nach Geschäftsjahresende als auch die spätere Korrektur sind für den Spezial-Investmentfonds belastend. Letzteres führt zudem zu einem Mehraufwand für die Finanzverwaltung.

Nach § 36 Absatz 4 Satz 4 und 5 – neu – InvStG wird zukünftig bei Teilausschüttungen einheitlich entweder auf das Geschäftsjahresende oder auf den Ausschüttungszeitpunkt abgestellt. Welcher Zeitpunkt maßgeblich ist, hängt davon ab, ob die Ausschüttung für den Einbehalt der Kapitalertragsteuer, die auf alle Erträge des abgelaufenen Geschäftsjahres zu entrichten ist, ausreicht oder nicht. Dabei ist jeder Anleger unter Berücksichtigung seiner individuellen Verhältnisse (z. B. Beteiligung an dem Spezial-Investmentfonds nur für einen Teil des Geschäftsjahres) getrennt zu betrachten. Das bedeutet, die Teilausschüttung, die anteilig auf den jeweiligen Anleger entfällt, muss die Kapitalertragsteuer abdecken, die für diesen Anleger einzubehalten ist. Ist diese Voraussetzung für einen oder mehrere Anleger nicht erfüllt, sind alle Anleger so zu behandeln, als seien die Erträge des Spezial-Investmentfonds vollständig thesauriert worden mit der Folge, dass auch die Teilausschüttung bereits als mit Ablauf des Geschäftsjahres zugeflossen gilt. Der tatsächlich ausgeschüttete Ertrag wird für diesen Zweck in einen ausschüttungsgleichen Ertrag umqualifiziert.

Die Änderung stellt den früheren Rechtszustand nach § 2 Absatz 1 Satz 3 und 4 InvStG 2004 wieder her und berücksichtigt gleichzeitig die anlegerindividuelle, besitzzeitanteilige Zurechnung der Erträge nach § 35 Absatz 6 InvStG. Dies führt sowohl auf Seiten der Fondsbranche als auch auf Seiten der Finanzverwaltung zu geringerem administrativem Aufwand.

Beispiel (vereinfacht ohne Zuschlagsteuern):

Am 1.1.01 ist A der einzige Anleger des Spezial-Investmentfonds S. Das Geschäftsjahr des S entspricht dem Kalenderjahr.

Bis zum 29.12.01 sind 20 Euro Zinsen aufgelaufen. Am 30.12.01 erwirbt der neue Anleger B einen Anteil an S.

Am 1.3.02 nimmt S eine Teilausschüttung in Höhe von 2 Euro pro Anteil vor.

Die Zinserträge in Höhe von 20 Euro sind nach § 36 Absatz 4 Satz 1 InvStG in voller Höhe dem A zuzurechnen, da sie vereinnahmt worden sind, bevor B an S beteiligt war. Daher liegen bei A 20 Euro ausgeschüttete Zinsen und bei B 2 Euro ausgeschüttete Substanzbeträge vor.

Dem A sind neben den 2 Euro ausgeschütteten Erträgen noch 18 Euro ausschüttungsgleiche Erträge zuzurechnen. Insgesamt beträgt die Kapitalertragsteuer-Bemessungsgrundlage bei A 20 Euro. Darauf entfallen 25 Prozent Kapitalertragsteuer, also 4 Euro.

Da die Teilausschüttung an A nur 2 Euro beträgt, reicht diese nicht aus, um die geschuldete Kapitalertragsteuer in Höhe von 4 Euro erheben zu können. Die Ausschüttung an B darf für die Prüfung für Anleger A, ob die Ausschüttung ausreicht, um die Kapitalertragsteuer abzudecken (§ 36 Absatz 4 Satz 5 – neu – InvStG) nicht berücksichtigt werden, da die Ausschüttung pro Anleger zur Erhebung der auf den jeweiligen Anleger entfallenden Kapitalertragsteuer ausreichen muss. In diesem Fall wird nach § 36 Absatz 4 Satz 5 – neu – InvStG der ausgeschüttete Ertrag von 2 Euro in einen ausschüttungsgleichen Ertrag umqualifiziert und gilt mit Ablauf des Geschäftsjahres also am 31.12.01 als zugeflossen. Der S hat am 31.12.01 einen Steuereinbehalt in Höhe von 4 Euro gegenüber dem A vorzunehmen.

Beispielsvariante:

Landesfinanzbehörden, die zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten der Europäischen Union gem. Artikel 8aa der EU-Amtshilferichtlinie und an die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten der am 27. Januar 2016 unterzeichneten Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (BGBl. 2016 II S. 1178, 1179) vorzunehmen, sowie die länderbezogenen Berichte, die dem zentralen Verbindungsbüro von den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union gem. Artikel 8aa der EU-Amtshilferichtlinie und von den zuständigen Behörden der Vertragsstaaten der am 27. Januar 2016 unterzeichneten Mehrseitigen Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte (BGBl. 2016 II S. 1178, 1179) entgegenzunehmen und weiterzuleiten.

Gem. § 5 Absatz 1 Nummer 5d und 5e FVG kann das BZSt jedoch nicht den Austausch länderbezogener Berichte auch mit den zuständigen Behörden solcher Staaten durchführen, mit denen ein entsprechendes bilaterales Abkommen geschlossen wurde. Das Abkommen zwischen der Regierung der Vereinigten Staaten von Amerika und der Regierung der Bundesrepublik Deutschland über den Austausch länderbezogener Berichte wird das erste Abkommen dieser Art sein.

Damit der automatische Austausch länderbezogener Berichte zwischen den Vereinigten Staaten von Amerika und der Bundesrepublik Deutschland im März 2019 durch das BZSt erfolgen kann, ist es notwendig, dem BZSt die oben aufgeführten Aufgaben zuzuweisen. Dies soll durch die Aufnahme der oben dargestellten Regelung erfolgen.

Die Änderung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2017 beginnen. Länderbezogene Berichte, die am oder nach dem 1. Januar 2017 und vor dem 1. Januar 2018 beginnende Wirtschaftsjahre zum Gegenstand haben, werden mit den Vereinigten Staaten von Amerika bereits zum 31. März 2019 spontan ausgetauscht. Die mit dem vorliegenden Gesetzentwurf einzuführende Regelung wird für den automatischen Austausch zum 31. März 2020 mit den Vereinigten Staaten benötigt. Diesem automatischen Informationsaustausch werden die länderbezogenen Berichte der Wirtschaftsjahre zugrunde liegen, die am oder nach dem 1. Januar 2018 und vor dem 1. Januar 2019 beginnen.

Zu Artikel 15 (Änderung des Gesetzes über Steuerstatistiken)

Zu Nummer 1

§ 1 Absatz 1 Nummer 7 und 8 – neu –

§ 1 Absatz 1 Nummer 7 StStatG wird im Hinblick auf die neu eingefügte Nummer 8 redaktionell angepasst.

Die Statistik zu den länderbezogenen Berichten multinationaler Unternehmensgruppen wird als Bundesstatistik angeordnet. Es handelt sich um eine Statistik mit einer rein internationalen Ausrichtung. § 1 StStatG ist daher mit der neuen Nummer 8 um diese Statistik zu erweitern.

Zu Nummer 2

Zu Buchstabe a

§ 2 Absatz 7 Satz 2 – neu –

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 17. Dezember 2014 entschieden, dass das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht in seiner derzeitigen Ausgestaltung in Teilen verfassungswidrig ist und den Gesetzgeber aufgefordert, die entsprechenden Regelungen zur Begünstigung von Betriebsvermögen neu zu fassen. Durch die Änderung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) muss die Erbschaft- und Schen-

kungsteuerstatistik methodisch und inhaltlich erweitert werden. Die gesetzliche Neuregelung des § 28a ErbStG sieht eine Verschonungsbedarfsprüfung für das Betriebsvermögen vor. Mit der Neuregelung soll diese Form der Steuerbegünstigung im Rahmen der Erbschaft- und Schenkungsteuerstatistik erfasst werden. Die Erhebung der nach § 28a ErbStG erlassenen ErbSt bietet u. a. eine statistische Grundlage für die Darstellung im Subventionsbericht der Bundesregierung.

Außerdem ist die zeitnahe Erfassung wichtiger steuerstatistischer Daten von grundlegender Bedeutung für die Quantifizierung der Auswirkungen von Steuerrechtsänderungen auf die öffentlichen Haushalte, wobei die Erfassung der Erlasse nach § 28a ErbStG die Datenlücke zwischen der im Besteuerungsverfahren festgestellten Steuerschuld und den kassenmäßigen Steuereinnahmen vermindert. Die zeitnahe Erfassung wichtiger steuerstatistischer Daten ist nicht zuletzt auch eine Forderung des Bundesrechnungshofes.

Zu Buchstabe b

§ 2 Absatz 8 – neu –

Im Bereich der Steuerstatistiken werden für die Abschätzung von nationalen Steuerrechtsänderungen zunehmend auch Informationen zu multinationalen Unternehmen nachgefragt, die sich mit dem derzeitigen Datenbestand nicht beantworten lassen.

Auch die Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen und die Unternehmensstatistiken sehen in der Nutzung dieser vom Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Daten großes Potenzial. In der amtlichen Statistik werden zunehmend Informationen über international agierende Konzerne/Unternehmensgruppen für die Qualitätssicherung der statistischen Daten der Unternehmensstatistik und der Volkswirtschaftlichen Gesamtrechnungen sowie für neue Analysemöglichkeiten z. B. im Bereich der Steuerstatistiken benötigt. Aktuelle Beispiele hierfür sind der sogenannte „Irish Case“ und die Zuordnung von Umsatz und Wertschöpfung im Internet-Handel.

National verfügbare Unternehmensdaten aus Erhebungen und Registern reichen zur Erklärung von Phänomenen, die auf das Agieren multinationaler Unternehmensgruppen zurückzuführen sind, nicht aus. Für Plausibilisierungszwecke gewinnen die Angaben aus den länderbezogenen Berichten multinationaler Unternehmensgruppen im Rahmen des steuerlichen „Country-by-Country-Reports“ für die amtliche Statistik an Bedeutung. Im Hinblick auf die laufenden Bestrebungen, multinationale Unternehmen und deren Aktivitäten zu verstehen (z. B. EU-Frühwarnsystem, „Large Case Unit“), sind die Angaben aus dem „Country-by-Country-Report“ von hoher Bedeutung.

Die Aufbereitung der Daten erfolgt zentral durch das Statistische Bundesamt. Die Rechtsgrundlage hierzu ergibt sich aus § 117d AO.

Die politisch vereinbarten Berichtspflichten der Bundesrepublik Deutschland gegenüber der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) anlässlich des Gipfels der Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer (G20-Gipfel) im Projekt „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS) sind somit sichergestellt und können erfüllt werden.

Zu Nummer 3

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa und Buchstabe b

§ 5 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2

Die Erfassung der Handelsregisternummer ist nur in Kombination mit der Postleitzahl und dem Ort der Eintragung in das Handels- und Genossenschaftsregister bundesweit eindeutig. Die Erfassung dieser Hilfsmerkmale ist auf die Statistiken nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 und 6 StStatG begrenzt, da nur für diese Statistiken das Hilfsmerkmal für die Plausibilisierung der Daten genutzt und damit die Qualität der Statistiken gesteigert werden kann.

Durch die Aufnahme dieser Identifikationsmerkmale als Hilfsmerkmale zusätzlich zur Steuernummer ist es möglich, die Daten der Steuerstatistiken mit dem statistischen Unternehmensregister zu verknüpfen. Die Nutzung des statistischen Unternehmensregisters für die Plausibilisierung der im Besteuerungsverfahren festgestellten Angaben verringert den Aufwand für die Verarbeitung dieser Daten und senkt die Belastung der Auskunftspflichtigen durch die Statistiken. Darüber hinaus wird die Nutzung des statistischen Unternehmensregisters für die Plausibilisierung der im Besteuerungsverfahren festgestellten Angaben die Qualität der Ergebnisse verbessern.

Die Handelsregisternummer, der Ort der Eintragung in das Handels- und Genossenschaftsregister zusammen mit der Postleitzahl dürfen vom Statistischen Bundesamt und den statistischen Ämtern der Länder dauerhaft gespeichert werden. Diese Speicherung ist Voraussetzung für die in §§ 2c und 7a StStatG geregelten Zusammenführungen in den Fällen, in denen die Steuernummer zu keinem Ergebnis führt.

Zu Doppelbuchstabe bb und Doppelbuchstabe cc

§ 5 Satz 1 Nummer 6 und 7 – neu –

§ 5 Satz 1 Nummer 6 wird im Hinblick auf die neu eingefügte Nummer 7 redaktionell angepasst.

Nummer 7 – neu –

Das tiefste räumliche Gliederungsmerkmal der Steuerstatistiken ist aktuell die Gemeinde. Es hat sich gezeigt, dass dies – insbesondere für die Lohn- und Einkommensteuerstatistik – nicht ausreichend ist, um beispielsweise für kommunale Planungen aussagekräftige Informationen bereitzustellen bzw. um aktuellen Entwicklungen Rechnung zu tragen. Konkret sollen Möglichkeiten für kleinräumige Auswertungen (z. B. nach Stadtteilen/-bezirken) oder rasterbasierte (d. h. georeferenzierte) Auswertungen geschaffen werden. Im Bundesstatistikgesetz wurde 2013 die Möglichkeit geschaffen, die Anschrift für die Zuordnung zu Blockseiten und geografischen Gitterzellen zu nutzen.

Sowohl Blockseiten als auch geografische Gitterzellen können anhand der Anschrift der Steuerpflichtigen erstellt werden. Die Anschrift liegt der Finanzverwaltung vor und kann den statistischen Ämtern der Länder ohne zusätzliche Belastung der Steuerpflichtigen im Rahmen der bisher praktizierten Datenlieferungen zur Verfügung gestellt werden.

Der wesentliche Mehrwert der Regelung liegt darin, Steuerstatistiken für vielfache bundesweite und regionale Aufgaben in ihrer räumlichen Auflösung erheblich flexibler bereitstellen zu können, als dies bei Beschränkung auf administrative Raumbgliederungen möglich ist. Insbesondere vergleichende Darstellungen im Zeitverlauf werden bei administrativen Gebietsgliederungen durch Gebietsreformen erschwert. Die Zusammenlegungen größer werdender Gebietseinheiten führen zu einem zunehmenden Verlust an räumlicher Analyseschärfe und Vergleichbarkeit. Ein Datenangebot ohne einen Raumbezug unterhalb der Gemeindeebene erfüllt nicht mehr die heutigen Anforderungen an Analyse- und Darstellungsoptionen.

Für Städte bietet die Regelung die Möglichkeit, fundierte und räumlich flexible Informations- und Planungsgrundlagen für lokal gestaltende Akteure aus Verwaltung, Politik, Gesellschaft und Wirtschaft sowie für die Wissenschaft zu erarbeiten und bereitzustellen.

Zu Nummer 4

Zu Buchstabe a

§ 7a Absatz 1 Satz 1

Zur Entlastung der Unternehmen werden durch eine Zusammenführung der Daten der Statistik der länderbezogenen Berichte multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a Absatz 2 AO mit anderen Steuerstatistiken wie z. B. der Umsatzsteuer-Voranmeldung, der Körperschaft- und Gewerbesteuerstatistik um Informationen wie beispielsweise zur Wirtschaftsklassifikation ergänzt. Diese Informationen werden zur Veröffentlichung statistischer Ergebnisse zu den länderbezogenen Berichten multinationaler Unternehmensgruppen nach § 138a Absatz 2 AO benötigt. Sie sind nicht in den von den Unternehmen nach § 138a Absatz 2 AO an das Bundeszentralamt für Steuern gelieferten Daten enthalten.

Die Informationen zu multinationalen Unternehmen sind auch für Zusatzaufbereitungen sowie bei der Entwicklung und des Betriebs von Mikrosimulationsmodellen zur Abschätzung finanzieller und organisatorischer Auswirkungen der Änderungen von Regelungen im Rahmen der Fortentwicklung des Steuer- und Transfersystems bedeutsam. Auch für diese Zwecke sind die Datenzusammenführungen erforderlich.

Die Zusammenführung der Informationen zu multinationalen Unternehmen mit Daten aus dem Statistikregister nach dem Statistikregistergesetz und mit Daten aus der Verwaltung nach dem Verwaltungsdatenverwendungsgesetz ermöglicht Zusatzaufbereitungen sowie die Entwicklung und den Betrieb von Mikrosimulationsmodellen zur Abschätzung finanzieller und organisatorischer Auswirkungen der Änderungen von Regelungen im Rahmen der Fortentwicklung des Steuer- und Transfersystems. Durch diese Art der Zusammenführungen wird die Belastung der Unternehmen durch statistische Berichtspflichten reduziert.

Zu Buchstabe b

§ 7a Absatz 2

Wichtige Untersuchungen zu Steuerrechtsänderungen lassen sich nur durch die Analyse von im Längsschnitt zusammengeführten Daten durchführen. Hier ist vor allem die Übertragung von Verlusten sowie Verlustvorträgen auf Folge- und Vorjahre aufzuzählen. Als Beispiele dienen hier die aktuelle Thematik des Verlustabzugs bei Körperschaften nach § 8c KStG und der fortführungsgebundene Verlustvortrag nach § 8d KStG sowie die Zins-schranke auf internationaler Ebene. Gerade in Hinsicht auf Letztere bieten die „Country-by-Country-Reports“-Daten wichtige Informationen zur internationalen Verflechtung auf Mikrodatenebene. Insbesondere international agierende Unternehmen sind daher bei der Quantifizierung von Steuerrechtsänderungen zu berücksichtigen.

Zu Artikel 16 (Änderung der Abgabenordnung)

Zu Nummer 1

Inhaltsübersicht

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung des neuen § 117d AO angepasst.

Zu Nummer 2

§ 17

Mit der Gesetzesänderung wird gewährleistet, dass bei der Verwaltung der Steuern im Anwendungsbereich der Abgabenordnung die Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit sowohl für die Festsetzung als auch für die Erhebung der Steuern anzuwenden sind.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 12. Juli 2011 (VII R 69/10, BFHE 234, 114) entschieden, dass für den Erlass eines Abrechnungsbescheids die Finanzbehörde zuständig ist, die den strittigen Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt hat. Eine abweichende Zuständigkeit ergebe sich auch nicht aus §§ 19 bis 26 AO, da diese ihrem Wortlaut nach nur die örtliche Zuständigkeit der Finanzbehörden für die Besteuerung regeln. Diese Auffassung hat der Bundesfinanzhof in seinem Beschluss vom 21. Februar 2018 (VII B 49/17, nicht veröffentlicht) bestätigt.

Die Finanzverwaltung ist demgegenüber von einer einheitlichen Anwendung der Vorschriften über die örtliche Zuständigkeit für die Festsetzung und die Erhebung ausgegangen. Die Auslegung des Bundesfinanzhofs führt dazu, dass insbesondere bei einem mehrfachen Wohnsitzwechsel bzw. einer wiederholten Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung eine Vielzahl von Finanzämtern für die Beitreibung rückständiger Steuern zuständig ist. Es ist jedoch weder für den Steuerpflichtigen noch für die Finanzverwaltung zweckmäßig, wenn bei einem Zuständigkeitswechsel die bisherige Finanzbehörde für die Erhebung insoweit zuständig bleibt, wie sie den Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis festgesetzt hat, und lediglich die Zuständigkeit für die Festsetzung in Gänze auf das neue Finanzamt übergeht.

Der neue Satz 2 stellt klar, welche Tätigkeiten der Finanzverwaltung unter „Verwaltung von Steuern“ im Sinne von § 17 Satz 1 – neu – AO zu verstehen sind. Zu den Verwaltungstätigkeiten im Sinne des § 17 Satz 1 – neu – AO zählt nicht nur die nach außen wirkende Tätigkeit einer Finanzbehörde, die auf die Prüfung der Voraussetzungen, die Vorbereitung und den Erlass eines Steuerverwaltungsaktes gerichtet ist. Zur Verwaltung der Steuern im Sinne dieser Vorschrift zählen auch alle anderen Tätigkeiten der Finanzbehörden im Anwendungsbereich der AO, die mit der Festsetzung, Erhebung oder Beitreibung der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen. Damit umfasst die Verwaltung von Steuern auch die Vornahme mit der Besteuerung zusammenhängender Realakte, die Erteilung datenschutzrechtlicher Informationen und Auskünfte und die Abgabe entsprechender Wissenserklärungen (z. B. Bescheinigungen in Steuersachen).

Zu Nummer 3

§ 19 Absatz 1 Satz 1

Mit der gesetzlichen Regelung wird sichergestellt, dass bei der Besteuerung natürlicher Personen nach dem Einkommen oder Vermögen insbesondere bei einem mehrfachen Wohnsitzwechsel bzw. einer wiederholten Verlegung des gewöhnlichen Aufenthalts nicht eine Vielzahl von Finanzämtern für die Beitreibung rückständiger Steuern zuständig ist.

Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 17 AO verwiesen.

Zu Nummer 4

§ 20 Absatz 1

Mit der gesetzlichen Regelung wird sichergestellt, dass bei der Besteuerung von Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen nach dem Einkommen oder Vermögen insbesondere bei einem mehrfachen Wechsel des Ortes der Geschäftsleitung oder des Sitzortes nicht eine Vielzahl von Finanzämtern für die Beitreibung rückständiger Steuern zuständig ist.

Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 17 AO verwiesen.

Zu Nummer 5

§ 20a Absatz 1 Satz 1 und Absatz 3

Mit der gesetzlichen Regelung wird sichergestellt, dass bei der Besteuerung von im Ausland ansässigen Unternehmen, die Bauleistungen im Sinne von § 48 Absatz 1 Satz 3 EStG erbringen, und ihren Arbeitnehmern insbesondere bei einem mehrfachen Wohnsitzwechsel bzw. einer wiederholten Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung nicht eine Vielzahl von Finanzämtern für die Beitreibung rückständiger Steuern zuständig ist.

Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 17 AO verwiesen.

Zu Nummer 6

§ 21 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2

Mit der gesetzlichen Regelung wird sichergestellt, dass für die Verwaltung der Umsatzsteuer insbesondere bei einer mehrfachen Veränderung der für die Bestimmung der örtlichen Zuständigkeit maßgebenden Umstände nicht eine Vielzahl von Finanzämtern für die Beitreibung rückständiger Umsatzsteuern zuständig ist.

Im Übrigen wird auf die Begründung zu § 17 AO verwiesen.

Zu Nummer 7

Zu Buchstabe a

§ 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c

Mit der Änderung wird klargestellt, dass das Steuergeheimnis auch für diejenigen Amtsträger gilt, denen personenbezogene Daten im Rahmen einer zulässigen Weiterverarbeitung nach § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 4, 5 oder 6 AO bekannt geworden sind.

Die von der Finanzverwaltung für die Durchführung der Besteuerung im Einzelfall erhobenen personenbezogenen Daten dürfen nach § 29c AO auch für bestimmte andere Zwecke weiterverarbeitet werden. Zu diesen Zwecken gehören nach § 29c Absatz 1 Nummer 4 bis 6 AO unter anderem das finanzverwaltungsinterne Testen von automatisierten Programmen, die Gesetzesfolgenabschätzung oder die Ausbildung und Schulung.

Die einem Amtsträger zum Zweck der Weiterverarbeitung nach § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 bis 6 AO offengelegten Daten werden ihm nicht im Rahmen eines Verfahrens im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a oder b AO bekannt. Aus diesem Grund könnte es fraglich sein, ob die betreffenden Daten beim Amtsträger nach § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe c AO dem Steuergeheimnis unterliegen. Die Rechtsänderung schafft hier Rechtsklarheit.

Zu Buchstabe b

§ 30 Absatz 4 Nummer 2b

Die Änderung der Nummer 2b gewährleistet, dass auch die Statistischen Landesämter zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, verwenden dürfen.

Durch das Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften vom 17. Juli 2017 (BGBl. I S. 2541) wurde dem Statistischen Bundesamt erlaubt, Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, für die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben

zu verwenden (§ 30 Absatz 4 Nummer 2b AO). Eine zusätzliche Aufnahme der Statistischen Landesämter erfolgte hingegen nicht.

Das Statistische Bundesamt und die Statistischen Landesämter arbeiten bei der Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben eng zusammen. Nach der derzeitigen Rechtslage kann das Statistische Bundesamt für die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben Daten, die dem Steuergeheimnis unterliegen, für die ihm obliegenden gesetzlichen Aufgaben verwenden. Eine vergleichbare Regelung für die Statistischen Landesämter besteht hingegen nicht. Dies hemmt nicht nur die Zusammenarbeit der Statistischen Behörden untereinander, sondern erschwert den Statistischen Landesämtern auch die Erfüllung ihrer gesetzlichen Aufgaben.

Zu Nummer 8

§ 73 Satz 2 – neu –

Mit der Neuregelung wird künftig sichergestellt, dass ein Haftungsbescheid gegenüber der (nachrangigen) Organgesellschaft erlassen werden kann, die eine Steuerschuld wirtschaftlich verursacht hat beziehungsweise bei der ein Haftungsanspruch durchsetzbar erscheint.

§ 73 AO regelt die Haftung der Organgesellschaften für Steuern des Organträgers. Der Begriff der Organschaft wird im Wortlaut der Vorschrift nicht definiert. Vielmehr ging bereits der historische Gesetzgeber davon aus, dass die jeweiligen Steuergesetze entsprechende Begriffsbestimmungen enthalten, soweit die Organschaft für die einzelnen Steuern von Bedeutung ist. Der österreichischen Regelung (vgl. § 13 der Österreichischen Bundesabgabenordnung), wonach die Haftung auf solche Steuern beschränkt wird, die auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens entfallen, hatte sich der Gesetzgeber bewusst nicht angeschlossen und es als sachgerecht angesehen, den Organkreis als einheitliches Ganzes zu betrachten. Inwieweit im Einzelfall die Haftung geltend gemacht werden sollte, sollte jeweils nach pflichtgemäßem Ermessen entschieden werden (vgl. Bundestags-Drucksache VI/1982, S. 120).

Diese Sichtweise entsprach auch der bisher gängigen Verwaltungspraxis zur Haftung von Körperschaftsteuerlichen Organgesellschaften. Dieser hat sich der Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 31. Mai 2017 (I R 54/15, BStBl 2018 II S. 54) nicht angeschlossen. Der Bundesfinanzhof hatte in diesem Urteil entschieden, dass nach § 73 AO nur die unmittelbare Organgesellschaft für nicht entrichtete Körperschaftsteuern des Organträgers haftet, soweit die konkrete Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung ist. Die Haftung nachrangiger Organgesellschaften ist nach der BFH-Entscheidung vom 31. Mai 2017 (a. a. O.) vom Wortlaut des § 73 AO nicht erfasst.

An dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelungsziel des § 73 AO hat sich nichts geändert, so dass – auch wegen möglicher Gestaltungen, die eine derartige haftungsrechtliche Abschirmwirkung nutzen könnten – eine Änderung des § 73 AO geboten ist.

Die Haftungsvorschrift findet ihre Rechtfertigung auch weiterhin darin, dass bei steuerlicher Anerkennung einer Organschaft die vom Organträger zu zahlende Steuer auch die Beträge umfasst, die ohne diese Organschaft von der Organgesellschaft geschuldet worden wären. Sofern die Organschaft im betroffenen Einzelsteuergesetz nur als zweipersonales Organschaftsverhältnis definiert wird, umfasst die von einem Organträger zu entrichtende Steuer bei mehrstufiger Organschaftskette auch Beträge, die ohne die wirksamen Organschaftsverhältnisse von weiteren Organträger in der Organschaftskette, die zugleich Organgesellschaften sind, oder von einer Organgesellschaft geschuldet worden wären.

Mit der Einfügung eines neuen Satz 2 in § 73 AO soll dem Rechnung getragen werden und zugleich die vom Bundesfinanzhof in seiner Entscheidung vom 31. Mai 2017 (a. a. O.) aufgezeigte Regelungslücke geschlossen werden.

Die Regelung verzichtet auch weiterhin auf eine Definition des Organschaftsbegriffs im Einzelnen. Sie geht auch künftig davon aus, dass die jeweiligen Steuergesetze entsprechende Begriffsbestimmungen der Organschaft enthalten, soweit die Organschaft für die einzelnen Steuern von Bedeutung ist.

Haftet eine Organgesellschaft, die zugleich Organträger ist, für Steuern ihres Organträgers, haften nach § 73 Satz 2 – neu – AO deren Organgesellschaften neben ihr nach § 73 Satz 1 AO. Hierbei kommt es nur darauf an, ob die Organgesellschaft, die selbst Organträger ist, grundsätzlich nach § 73 Satz 1 AO für Steuern des Organträgers haften kann. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Organträger-Organgesellschaft durch einen auf § 73 Satz 1 AO gestützten Haftungsbescheid kommt es nicht an.

Die nachrangigen Organgesellschaften im Sinne von § 73 Satz 2 – neu – AO haften dann ebenfalls nach § 73 Satz 1 AO. Sind sie wiederum selbst Organträger, normiert § 73 Satz 2 – neu – AO auch eine Haftung ihrer Organgesellschaften.

Alle in Haftung genommenen (Organ-)Gesellschaften sind Gesamtschuldner, weshalb die Leistung eines Haftungsschuldners zugleich schuldbefreiend für den Steuerschuldner und alle anderen Haftungsschuldner wirkt. Daher kommt es nicht zur mehrfachen Steuererhebung.

Zu Nummer 9

§ 80 Absatz 9

Im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S 1679) war unter anderem die Regelung über Bevollmächtigte und Beistände im Besteuerungsverfahren (§ 80 AO) reformiert worden. Hinsichtlich der Beistände ging der Gesetzgeber dabei davon aus, dass diese – anders als Bevollmächtigte – nur an Verhandlungen und Besprechungen teilnehmen. Folge davon war, dass die im Grundsatz unveränderte Zurückweisungsregelung für Beistände im neuen § 80 Absatz 9 AO (abweichend vom bis dahin geltenden Recht, vgl. § 80 Absatz 5 in der bis 31. Dezember 2016 geltenden Fassung) auf den mündlichen Vortrag beschränkt wurde (vgl. Gesetzesbegründung zu § 80 Absatz 9 AO auf Bundestags-Drucksache 18/7457 S. 63).

Der Bundesfinanzhof hat nach Verkündung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens mit Urteil vom 19. Oktober 2016 (II R 44/12, BStBl 2017 II S. 797) allerdings entschieden, dass die Zurückweisung nach § 80 Absatz 5 AO a.F. bei einer unbefugten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen unabhängig davon gerechtfertigt ist, ob die hilfeleistende Person oder Vereinigung als Bevollmächtigte oder – bei fehlender Vollmacht im Sinne des § 80 Absatz 1 AO – als Beistand tätig geworden ist. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs kann ein Beistand nämlich nicht nur bei mündlichen Verhandlungen und Besprechungen, sondern auch bei Anfertigung und Abgabe einer Steuererklärung mitwirken.

Da mit der Neuregelung in § 80 Absatz 9 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens im Ergebnis keine Rechtsänderung beabsichtigt war, muss der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs in der Weise Rechnung getragen werden, dass § 80 Absatz 9 AO künftig – und wie auch schon vor der Reform des § 80 AO – jedwede Form der Beistandsleistung erfasst. Durch die Verweisung auf § 80 Absatz 7 Satz 2 und 3 AO gelten die dortigen Regelungen zur Bekanntgabe der Zurückweisung und zur Information anderer Finanzbehörden über die Zurückweisung eines Bevollmächtigten entsprechend. Darüber hinaus bewirkt die Ergänzung in § 80 Absatz 9 Satz 2 AO zugleich einen Gleichklang mit § 80 Absatz 8 AO.

Zu Nummer 10

§ 87a Absatz 1 Satz 3

Übermittelt eine Finanzbehörde Daten, die nach § 30 AO dem Steuergeheimnis unterliegen, hat sie diese Daten nach § 87a Absatz 1 Satz 3 AO mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln. Das Gebot zur Verschlüsselung ergibt sich bereits aus der Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses (vgl. Bundestags-Drucksache 14/9000 S. 28). Eine Verschlüsselung ist daher nicht erforderlich, wenn die zu übermittelnden Daten nicht dem Steuergeheimnis unterliegen, z. B. wenn die Finanzbehörde auf elektronischem Weg ein Formular übermittelt oder eine allgemeine Auskunft erteilt. Außerdem lässt § 87a Absatz 1 Satz 5 AO eine unverschlüsselte Übermittlung einer elektronischen Benachrichtigung über die Bereitstellung von Daten zum Abruf (vgl. § 122a AO) oder über den Zugang elektronisch an die Finanzbehörden übermittelter Daten zu.

Umstritten ist, ob eine unverschlüsselte Übermittlung personenbezogener Daten darüber hinaus zulässig ist, wenn die betroffenen Personen dem ausdrücklich zugestimmt haben. Da das Verschlüsselungsgebot letztlich der Wahrung des Steuergeheimnisses dient und dieses eine Offenbarung mit Zustimmung des Betroffenen gestattet (§ 30 Absatz 4 Nummer 3 AO), ist es sachgerecht, eine unverschlüsselte Übermittlung nach § 30 AO geschützter Daten für folgende Ausnahmefälle zuzulassen:

1. die betroffenen Personen haben eine unverschlüsselte Übermittlung beantragt oder
2. eine verschlüsselte Übermittlung ist nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich.

In beiden Fällen ist allerdings weitere Voraussetzung für eine unverschlüsselte Übermittlung, dass alle betroffenen Personen (also nicht nur der Empfänger der Übermittlung, sondern alle Personen, über die der Datensatz personenbezogene Informationen enthält) hierin schriftlich eingewilligt haben. Die Bedingungen für diese Einwilligung bestimmen sich nach Artikel 7 der Datenschutz-Grundverordnung. Die Einwilligung muss danach freiwillig erfolgt und jederzeit widerrufbar sein und der Verantwortliche muss das Vorliegen der Einwilligung nachweisen können. Damit erfüllt die Regelung auch die Anforderungen des Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a der Datenschutz-Grundverordnung.

Angesichts des Ausbaus der sicheren elektronischen Kommunikationsmöglichkeiten im Besteuerungsverfahren ist davon auszugehen, dass die Regelung auf wenige besonders gelagerte Ausnahmefälle beschränkt bleibt und mittel- bis langfristig an Bedeutung verlieren wird.

Zu Nummer 11

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4b

Wegen der Einfügung der neuen Nummer 4c wird Nummer 4b redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4c – neu –

Durch die neue Nummer 4c werden Kontenabrufe für Steuerfahndungsstellen der Finanzbehörden, die Behörden des Zollfahndungsdienstes und die Hauptzollämter zukünftig durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) durchgeführt. Dadurch wird gewährleistet,

dass auch diesen Behörden die Steueridentifikationsnummer mitgeteilt wird, was eine eindeutige Identifizierung des Steuerpflichtigen zulässt (vgl. § 93b Absatz 2 Satz 2 AO).

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

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

Die Verwendung der Begrifflichkeit „Behörden des Zollfahndungsdienstes“ ist Konsequenz aus der Änderung des § 208 AO.

Zu Buchstabe b

Zu Doppelbuchstabe aa

§ 93 Absatz 8 Satz 1 Nummer 2

Wegen der Einfügung der neuen Nummer 4 wird Nummer 2 redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 93 Absatz 8 Satz 1 Nummer 3

Wegen der Einfügung der neuen Nummer 4 wird Nummer 3 redaktionell angepasst.

Zu Doppelbuchstabe cc

§ 93 Absatz 8 Satz 1 Nummer 4 – neu –

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

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

Diese Lücke wird mit der neuen Nummer 4 geschlossen. Ein vorhergehender Kontenabruf erlaubt zielgerichtete Auskunftersuchen an Kreditinstitute, wodurch die Aufklärung der Herkunft und des Verwendungszwecks festgestellter Barmittel oder gleichgestellter Zahlungsmittel verbessert oder erst ermöglicht wird, und damit zu einer intensivierten Bekämpfung der Geldwäsche führt.

