

05.03.21

Stellungnahme

des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG)

Der Bundesrat hat in seiner 1001. Sitzung am 5. März 2021 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zu Artikel 1 allgemein

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, den Erwerb von (Atem-) Schutzmasken bzw. Mund-Nase-Bedeckungen (im Folgenden: Schutzmasken) steuerlich weitergehend zu entlasten.

Bereits nach geltendem Recht

- sind die Kosten der Schutzmasken, die der Arbeitgeber für sich oder seine Arbeitnehmer zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit zur Verfügung stellt, beim Arbeitgeber voll abzugsfähige Betriebsausgaben;

- sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers für Schutzmasken, die von ihm für die berufliche Nutzung angeschafft werden, z. B. aufgrund der Vorgaben des Arbeitgebers (Veranlassungszusammenhang), Werbungskosten. Eine private Mitnutzung von untergeordneter Bedeutung ist unschädlich;
- sind Schutzmasken, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit zur Verfügung stellt, kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, da sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt werden.

Vor diesem Hintergrund sollte geprüft werden,

- a) den Sachbezug, der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 1. März 2020 bis zum 31. Dezember 2021 aufgrund der Corona-Krise an seinen Arbeitnehmer in der Form der Überlassung von Schutzmasken (ab 2021: OP-Masken oder Masken der Standards FFP 2, N95 oder KN95 oder einem mindestens vergleichbaren Standard) gewährt wird, steuerfrei zu stellen. Damit soll die Gewährung dieser Masken auch dann steuerfrei sein, wenn die Leistung der Masken nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt;
- b) für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 einen Sonderausgabenabzug in pauschalierte Form für die Aufwendungen für Schutzmasken (ab 2021: OP-Masken oder Masken der Standards FFP 2, N95 oder KN95 oder einem mindestens vergleichbaren Standard) zu schaffen.

Begründung:

Nach § 12 Nummer 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen (Kosten der privaten Lebensführung) vollständig vom Betriebsausgaben-/ Werbungskostenabzug ausgeschlossen und demzufolge nicht in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. Solche Aufwendungen sind durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (Grundfreibetrag, Freibeträge für Kinder) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Kosten der privaten Lebensführung in diesem Sinne sind insbesondere auch Kosten für persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens, z. B. Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Juli 2010, Bundessteuerblatt (BStBl) I S. 614).

Vollumfänglich nicht abziehbar nach § 12 Nummer 1 Satz 2 EStG und demzufolge nicht aufzuteilen sind ferner Aufwendungen für die Lebensführung, die zwar der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen können, die aber grundsätzlich die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt. Diese Aufwendungen sind selbst bei einer beruflichen Mitveranlassung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.

Nicht von § 12 Nummer 1 EStG erfasste Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, aber einen nachgewiesenen abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Anteil enthalten, sind nach dem jeweiligen Veranlassungsanteil in abziehbare und nicht abziehbare Aufwendungen aufzuteilen. Bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung (weniger als 10 Prozent) sind die Aufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar.

Die anhaltende Pandemielage macht deutlich, dass das Steuerrecht seinen Beitrag zur Akzeptanz des Infektionsschutzes durch Tragen einer Schutzmaske leisten muss.

Zu Buchstabe a:

Die Zurverfügungstellung von Schutzmasken durch Arbeitgeber muss weitergehend als bisher von der Erfassung als steuerpflichtigem Arbeitslohn freigestellt werden. Zwar erfolgt die Zurverfügungstellung der Schutzmasken an die Arbeitnehmer in erster Linie zur Sicherung von deren Gesundheit und der Aufrechterhaltung der betrieblichen Abläufe. Im Vordergrund stehen somit betriebsfunktionale Zielsetzungen; der Vorteil des Arbeitnehmers aus der unentgeltlichen Überlassung der Schutzmaske tritt dabei in den Hintergrund. Es sollte aber im Sinne eines steuerlichen Beitrags zur Pandemiebekämpfung zu Vereinfachungszwecken befristet darüber hinaus die Steuerfreistellung nicht auf Fälle der Überlassung der Schutzmasken zur ausschließlichen beruflichen Nutzung beschränkt werden. Den Arbeitgebern, die sich durch die Überlassung von Schutzmasken der gesellschaftlichen Verantwortung in der Corona-Situation stellen, soll der bürokratische Aufwand aus einer Lohnbesteuerung erspart werden.

Zu Buchstabe b:

Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, deren Arbeitgeber oder Unternehmen ihnen keine Schutzmasken zur Verfügung stellt, sind darauf angewiesen, eine solche Schutzmaske selbst anzuschaffen. Wird die Schutzmaske zur beruflichen Verwendung angeschafft, stellen die Aufwendungen Werbungskosten dar. Entsprechend fallen bei einer Anschaffung zur eigenen betrieblichen Tätigkeit Betriebsausgaben an. Die private Mitnutzung ist unbeachtlich, solange sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Ist die private Mitnutzung nicht mehr von nur untergeordneter Bedeutung, scheidet der Abzug als Werbungskosten oder Betriebsausgaben aus.

Vor diesem Hintergrund ist es erforderlich, auch für diese Fälle eine steuerliche Abzugsmöglichkeit zu schaffen. Wegen des fehlenden Veranlassungszusammenhangs zur Einkünfteerzielung ist hierfür auf den Abzug als Sonderausgaben abzustellen. Dies gebietet nicht nur die Zusammenschau mit dem Fall der arbeitgebergestellten Schutzmaske (vgl. Buchstabe a). Vielmehr ist dies der einzige Weg, auch Beziehern von anderen Überschusseinkünften, wie z. B. Alterseinkünften, eine steuerliche Berücksichtigung zu eröffnen.

Es ist daher ein neuer, zeitlich befristeter und pauschalierter Sonderausgabenabzug für Schutzmasken zu schaffen. Nach der Rechtsprechung besteht im Bereich des Sonderausgabenabzugs ein relativ weiter Gestaltungsspielraum, sodass insoweit ein neuer Abzugstatbestand geschaffen werden könnte, vgl. etwa Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 14. Juni 2016 - 2 BvR 290/10, BStBl. II 2016, S. 801, Rz 41 zur Zuordnung gemischt veranlasster Aufwendungen.

Ein solcher Sonderausgabenabzug käme ausnahmslos allen Steuerpflichtigen zugute und wäre auch nicht vom Überschreiten einer zumutbaren Belastung abhängig. Zu denken ist an einen Pauschalbetrag ohne Einzelnachweis in Höhe von z. B. 200 Euro bei Einzelveranlagung und 400 Euro bei Zusammenveranlagung im Jahr.

2. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu - (§ 3 Nummer 11a EStG)

In Artikel 1 ist nach Nummer 1 folgende Nummer 1a einzufügen:

- „1a. In § 3 Nummer 11a wird die Angabe „30. Juni 2021“ durch die Angabe „31. Dezember 2021“ ersetzt.“

Begründung:

Nach § 3 Nummer 11a EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes 2020 sind die in der Zeit vom 1. März 2020 bis zum 30. Juni 2021 aufgrund der Corona-Krise an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gezahlten Beihilfen und Unterstützungen bis zur Höhe von insgesamt 1 500 Euro steuerfrei. Solche steuerfreien „Corona-Beihilfen“ werden inzwischen in vielen Branchen bezahlt. Auch die „Corona-Prämie“ i. S. v. § 150a SGB XI, die an bestimmte Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in Pflegeeinrichtungen gezahlt wird (sogenannter Pflegebonus), fällt dem Grunde nach unter diese Steuerbefreiung. Mittlerweile zeichnet sich jedoch immer klarer ab, dass sich die Folgen der Corona-Pandemie auch auf die zweite Jahreshälfte 2021 auswirken werden.

Es sollte daher über den 30. Juni 2021 hinaus ein Anreiz für Arbeitgeber bestehen, die weitreichenden wirtschaftlichen Folgen für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer durch entsprechende Sonderzahlungen nach § 3 Nummer 11a EStG abzumildern. Der Zahlungszeitraum sollte daher bis zum 31. Dezember 2021 verlängert werden.

3. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu - (§ 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 3,
Satz 3a - neu -,
3b - neu -, Satz 4 EStG),
Nummer 15 Buchstabe 0a - neu - (§ 52 Absatz 10 Satz 6 - neu -
EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 5a Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Zum Schluss des Wirtschaftsjahres, das der erstmaligen Anwendung des Absatzes 1 vorangeht (Übergangsjahr), ist für jedes Wirtschaftsgut, das unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient, der Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Teilwert in ein besonderes Verzeichnis aufzunehmen. Der Unterschiedsbetrag ist gesondert und bei Gesellschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 einheitlich festzustellen. Der Unterschiedsbetrag nach Satz 1 ist dem Gewinn hinzuzurechnen:

1. in den dem letzten Jahr der Anwendung des Absatzes 1 folgenden fünf Wirtschaftsjahren jeweils in Höhe von mindestens einem Fünftel,
2. in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder in dem es nicht mehr unmittelbar dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr dient,

3. in dem Jahr des Ausscheidens eines Mitunternehmers hinsichtlich des auf ihn entfallenden Unterschiedsbetrags; mindert sich die Beteiligung des Mitunternehmers, ohne dass er aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet, erfolgt eine Hinzurechnung entsprechend der Minderung der Beteiligung.

Satz 3 Nummer 3 gilt auch in den Fällen der §§ 20 und 24 des Umwandlungssteuergesetzes. Wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb auf einen Rechtsnachfolger zum Buchwert nach § 6 Absatz 3 übertragen, geht der Unterschiedsbetrag insoweit auf den Rechtsnachfolger über. § 182 Absatz 2 der Abgabenordnung gilt sinngemäß. Die Sätze 1 bis 6 sind entsprechend anzuwenden, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens dem Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr zuführt.““

- b) In Nummer 15 ist vor Buchstabe a folgender Buchstabe 0a einzufügen:

„0a) Dem Absatz 10 wird folgender Satz angefügt:

„§ 5a Absatz 4 Satz 5 bis 7 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... *[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]* ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1998 beginnen.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteilen vom 28. November 2019 - IV R 28/19 - und vom 29. April 2020 - IV R 17/19 - entschieden, dass der in § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 3 Einkommensteuergesetz (EStG) („in dem Jahr des Ausscheidens eines Gesellschafters hinsichtlich des auf ihn entfallenden Anteils“) angeführte Tatbestand des Ausscheidens eines Gesellschafters auch Übertragungen nach § 6 Absatz 3 EStG umfasst und es damit in diesen Fällen zu einer Aufdeckung des Unterschiedsbetrags käme.

Damit ist der BFH der Verwaltungsauffassung entgegengetreten, wonach der Unterschiedsbetrag bei einer Buchwertfortführung auf den Rechtsnachfolger übergeht und entsprechend beim Rechtsvorgänger keine Hinzurechnung erfolgt; vgl. Randnummer (Rn.) 28 des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2002 – IV A 6 - S 2133a - 11/02, Bundessteuerblatt (BStBl) I S. 614, i. d. F des BMF-Schreibens vom 31. August 2008 - IV C 6 – S 2133-a/07/10001, BStBl I S. 956. Die Neufassung des § 5a Absatz 4 Satz 5 und 6 EStG verankert die bisherige Verwaltungsauffassung im Gesetz, d. h. in Fällen einer Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb zum Buchwert nach § 6 Absatz 3 EStG geht der Unterschiedsbetrag insoweit auf den Rechtsnachfolger über, und es erfolgt entsprechend beim Übertragenden keine Hinzurechnung.

Diese Neuregelung ist auf die Fälle einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG beschränkt. Entgeltliche Übertragungen führen demgegenüber zu einer Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags, wie dies exemplarisch in der Neufassung des § 5a Absatz 4 Satz 4 EStG für Fälle der §§ 20 und 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) klargestellt ist.

Mit der genannten BFH-Rechtsprechung wird eine Jahrzehnte geltende Verwaltungsauffassung und -praxis, an der sich auch die Steuerpflichtigen orientiert haben, geändert. Sie berücksichtigt nicht den an vielen Stellen judizierten und praktizierten Grundsatz des Ertragsteuerrechts, dass Erbfall und vorweggenommene Erbfolge grundsätzlich keine Veräußerung darstellen. Sie führt ferner zu einer Ungleichbehandlung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer, ohne dass Gründe für diese Ungleichbehandlung angeführt werden können.

Der Grundgedanke des § 5a Absatz 4 EStG ist es, die in der Zeit vor dem Übergang zur Tonnagebesteuerung entstandenen stillen Reserven quasi einzufrieren. Sie sollen erst dann der Besteuerung zugeführt werden, wenn die Tonnagesteuer beendet wird, sei es durch Abwahl der Tonnagebesteuerung, durch Nutzungsänderung oder durch Ausscheiden des Schiffes aus dem Betriebsvermögen. Letzteres ist insbesondere der Fall der Veräußerung des Schiffes. Da bei Mitunternehmerschaften eine Veräußerung auch auf der Ebene des Mitunternehmers möglich ist, bedurfte es insoweit einer ausdrücklichen Regelung, die mit der Klarstellung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 geschaffen wurde.

Sowohl im Jahr 1998 (Schaffung der Tonnagebesteuerung) als auch im Jahr 1999 (Steuerbereinigungsgesetz) herrschte der Grundsatz, dass bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen die sog. Fußstapfentheorie zur Anwendung kommt, d. h. die Übertragung nicht zur Aufdeckung von stillen Reserven führt (§ 7 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, ab 1999: § 6 Absatz 3 EStG). Auch bei der Anwendung von Verbleibensvoraussetzungen wurde und wird die unentgeltliche Übertragung als unschädliches Ereignis angesehen.

Es gibt keinen ersichtlichen Grund, dass der Gesetzgeber bei der Tonnagebesteuerung von diesen Grundsätzen abweichen wollte. Hätte er von diesem Grundsatz abweichen wollen, wäre

- eine ausführliche Darstellung in der Entwurfsbegründung (anstelle einer Darstellung als schlichte „Klarstellung“) naheliegend gewesen,
- eine Parallelregelung für Einzelunternehmer zwingend geboten.

Die Formulierung „Ausscheiden eines Gesellschafters“, auf die der BFH abstellt, kann letztlich nur als handwerklich nicht gelungene Umschreibung des Tatbestands der Veräußerung des Mitunternehmeranteils gewertet werden.

Auch das bereits im Jahr 1999 (vor dem Inkrafttreten des Steuerbereinigungsgesetzes 1999) veröffentlichte Anwendungsschreiben ordnet (nur) die Veräußerung des Mitunternehmeranteils den die Hinzurechnung auslösenden Vorgängen zu. Noch deutlicher sind die späteren Fassungen des Anwendungsschreibens.

Erst wesentlich später kamen Zweifel auf, ob die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags im Fall des Ausscheidens des Mitunternehmers durch Einbringung des Mitunternehmeranteils nach § 20 oder § 24 UmwStG vermieden werden kann. Der Erbfall oder die vorweggenommene Erbfolge wurden in diesem Zusammenhang kaum thematisiert.

Zumindest im Ertragsteuerrecht werden Erbfolge und vorweggenommene Erbfolge der Fußstapfentheorie zugeordnet, d. h. diese Vorgänge führen weder zur Aufdeckung von stillen Reserven noch zum Verstoß gegen Verbleibensvoraussetzungen. Dabei ist im Zusammenhang mit der Tonnagebesteuerung auch zu berücksichtigen, dass von der streitigen Rechtsfrage nicht nur Kapitalanleger, sondern auch aktive Unternehmer im kleinen und mittleren Unternehmenssegment betroffen sind. So würde im Fall der Ein-Gesellschafter-GmbH & Co KG der Erbfall die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags auslösen, ohne dass Liquidität zur Steuerzahlung zur Verfügung steht. Auch die vorweggenommene Erbfolge durch unentgeltliche Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG würde die Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags auslösen.

Im Zuge der Neufassung des § 5a Absatz 4 EStG wird mit der Änderung von § 5a Absatz 4 Satz 3 Nummer 3 EStG nunmehr auch klargestellt, dass eine Minderung der Beteiligung eines Gesellschafters auch nur zu einer entsprechenden anteiligen Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags führt.

Mit dem neuen Satz 6 in § 5a Absatz 4 EStG (§ 182 Absatz 2 der Abgabenordnung gilt sinngemäß.) wird klargestellt, dass ein gegenüber dem Rechtsvorgänger festgestellter Unterschiedsbetrag in den Fällen, in denen der Unterschiedsbetrag beim Rechtsvorgänger nicht hinzuzurechnen ist, ohne gesonderten Verwaltungsakt gegenüber dem Rechtsnachfolger wirkt. Dies ergibt sich insbesondere aus dem in Bezug genommenen Absatz 2 Satz 1 des § 182 der Abgabenordnung, wonach ein Feststellungsbescheid auch gegenüber dem Rechtsnachfolger, auf den der Gegenstand der Feststellung nach dem Feststellungszeitpunkt mit steuerlicher Wirkung übergeht, wirkt. Die Regelung stellt eine Klarstellung der bisherigen Erklärungs- und Verwaltungspraxis dar, wonach in Fällen der unentgeltlichen Rechtsnachfolge keine Änderung des Feststellungsbescheids erfolgt.

Zu Buchstabe b:

§ 52 Absatz 10 Satz 6 EStG enthält die Anwendungsregelung zu dem neu gefassten § 5a Absatz 4 Satz 5 bis 7 EStG.

Mit § 5a Absatz 4 Satz 5 bis 7 EStG wird die bestehende Verwaltungspraxis entsprechend Rn. 28 des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2002 - IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl I S. 614, i. d. F. des BMF-Schreibens vom 31. August 2008 - IV C 6 - S 2133-a/07/10001, BStBl I S. 956, festgeschrieben. § 5a Absatz 4 Satz 5 und 6 EStG gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1998 beginnen. Damit soll zum einen in noch offenen Fällen einer Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG die andernfalls erforderliche (teilweise) Hinzurechnung des Unterschiedsbetrags beim Übertragenden verhindert werden. Des Weiteren soll mit dem Einbezug von § 5a Absatz 4 Satz 6 EStG in die Anwendungsregelung verfahrensrechtlich sichergestellt werden, dass der festgestellte Unterschiedsbetrag auf den Rechtsnachfolger übergeht. Letzteres entspricht der von den Steuerpflichtigen und der Verwaltung praktizierten Vorgehensweise. Anderenfalls müssten in einer Vielzahl von Fällen Erklärungen zur Neufeststellung des Unterschiedsbetrags abgegeben werden.

In Fällen, in denen der Rechtsnachfolger bereits einen Hinzurechnungstatbestand des § 5a Absatz 4 EStG verwirklicht hat, konnte sich bei diesem angesichts der feststehenden Verwaltungspraxis und des eindeutigen Wortlauts von Rn. 28 des BMF-Schreibens vom 12. Juni 2002 - IV A 6 - S 2133a - 11/02, BStBl I S. 614, i. d. F. des BMF-Schreibens vom 31. August 2008 - IV C 6 - S 2133-a/07/10001, BStBl I S. 956, kein schutzwürdiges Vertrauen dahingehend bilden, dass der Unterschiedsbetrag beim Rechtsvorgänger hinzuzurechnen ist.

4. Zu Artikel 1 Nummer 1a - neu - (§ 6 Absatz 2, Absatz 2a EStG)
Nummer 15 Buchstabe 0a - neu - (§ 52 Absatz 12 EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer 1a einzufügen:

„1a. § 6 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „800 Euro“ durch die Angabe „1 000 Euro“ ersetzt.

b) § 6 Absatz 2a wird gestrichen.“

b) In Nummer 15 ist vor Buchstabe a folgender Buchstabe 0a einzufügen:

„0a) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) nach Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.“

bb) nach Satz 8 werden folgende Sätze eingefügt:

„§ 6 Absatz 2a in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 27. Juni 2017 (BGBl. I S. 2074) ist letztmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2021 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt worden sind. Für Sammelposten, die am 31. Dezember 2020 noch vorhanden sind, ist Absatz 2a in der am 31. Dezember 2020 geltenden Fassung weiter anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Mit dem Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 27. Juni 2017 wurde die Grenze für eine Sofortabschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut von bisher 410 Euro auf 800 Euro zum 1. Januar 2018 angehoben.

Die Bewertungsfreiheit des § 6 Absatz 2 dient der Vereinfachung und vermeidet Streitigkeiten in Fragen der Bewertung bei einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern.

Das seit 2010 bestehende Nebeneinander von sofort abschreibbaren geringwertigen Wirtschaftsgütern bis zu einer Grenze von nunmehr 800 Euro und der Poolabschreibung im Rahmen eines Sammelpostens bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder einem Einlagewert bis zu 1 000 Euro über fünf Jahre führt zu einer deutlichen Verkomplizierung und zu einem erhöhten Aufwand durch zusätzliche Aufzeichnungspflichten und deren Überwachung.

Mit der Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1 000 Euro entfällt die Poolabschreibung. Dies führt zu einer deutlichen Vereinfachung und zu einem Abbau von Bürokratie.

Hierauf hatte der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften hingewiesen (BR-Drucksache 372/18 (Beschluss)). Die Bundesregierung sagte in ihrer Gegenäußerung zu Ziffer 6 eine Überprüfung der Schwellenwerte zu (BT-Drucksache 19/4858). Eine Anhebung der Grenze für sofort abschreibbare geringwertige Wirtschaftsgüter erfolgte aber im weiteren Gesetzgebungsverfahren nicht.

Auch in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (JStG 2019) hatte der Bundesrat hierauf hingewiesen. Die Bundesregierung lehnte den Vorschlag in ihrer Gegenäußerung (BT-Drucksache 19/08075) für dieses Gesetzgebungsverfahren ab.

Zuletzt forderte der Bundesrat unter Ziffer 3 seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) die Anhebung der Grenze (BR-Drucksache 503/20 (Beschluss)). Die Bundesregierung sagte in ihrer Gegenäußerung (BT-Drucksache 19/23551) eine Überprüfung des Vorschlags zu. Eine Umsetzung der Forderung in einem Gesetzgebungsverfahren erfolgte bislang nicht.

Der Bundesrat hält die Anhebung der Grenze weiterhin aus Gründen der Vereinfachung und dem Abbau von Bürokratie für erforderlich.

Zu Buchstabe b:

Folgeänderung aufgrund der Anhebung der Grenze für eine Sofortabschreibung als geringwertiges Wirtschaftsgut.

5. Zu Artikel 1 (§ 32 Absatz 6 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob eine gesetzliche Änderung der Regelungen in § 32 Absatz 6 EStG zur Übertragbarkeit und zur Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder und deren Auswirkung auf die Freistellung des Kindesexistenzminimums in § 31 EStG erforderlich ist.

Begründung:

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteilen vom 22. April 2020 (III R 61/18 und III R 25/19) entgegen der Verwaltungsauffassung entschieden, dass der dem anderen Elternteil zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag) nach Volljährigkeit des Kindes auch im Fall der Verletzung der Unterhaltsverpflichtung nicht auf den alleinerziehenden Elternteil übertragen werden kann. Dadurch erhält ein seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nachkommender Elternteil den halben BEA-Freibetrag, obwohl er nicht mit Unterhaltsaufwand belastet ist. Er erhält dennoch insoweit eine volle Steuerentlastung, zumal auch kein anteiliges Kindergeld gegengerechnet wird.

Infolge dieser Rechtsprechung wird einem alleinerziehenden Elternteil der

halbe BEA-Freibetrag für das volljährige Kind verwehrt, obwohl er die Unterhaltslasten des Kindes alleine trägt. Dadurch wird dem alleinerziehenden Elternteil die verfassungsrechtlich notwendige Steuerfreistellung der (häufigen) Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung vorenthalten.

6. Zu Artikel 1 (§ 43 Absatz 1 Satz 6 Nummer 5 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 43 Absatz 1 Satz 6 Nummer 5 EStG eine Ergänzung aufgenommen wird, wonach Kreditinstituten im Falle einer unentgeltlichen Depotübertragung die Möglichkeit eingeräumt wird, auch die IdNr. eines „Nicht-Kunden“ beim BZSt abzufragen.

Begründung:

Gemäß § 43 Absatz 1 Satz 6 EStG hat die auszahlende Stelle bei unentgeltlichen Depotüberträgen im Sinne des § 43 Absatz 1 Satz 5 EStG die dort aufgeführten Daten an die Finanzverwaltung zu melden. Hierzu gehören insbesondere auch die Steueridentifikationsnummer und das Geburtsdatum des Übertragenden sowie des Empfängers.

Während bei einem internen Depotübertrag, das heißt bei einem Depotübertrag von Kunde A auf Kunde B desselben Kreditinstituts, die Steueridentifikationsnummern und die Geburtsdaten von Übertragenden und Übernehmendem vorliegen und die Richtigkeit der angegebenen IdNr. über das Abrufverfahren zum Kirchensteuermerkmal validiert werden können, ist dies bei einem externen Depotübertrag bislang nicht möglich.

Bei einem externen Depotübertrag liegen nur die Daten des eigenen Kunden vor. Hinsichtlich der Daten des übernehmenden Kunden muss das Kreditinstitut derzeit auf die Angaben des eigenen Kunden im Formular vertrauen. Mangels direkter Kundenbeziehung besteht für das Kreditinstitut des Übertragenden jedoch keine rechtlich zulässige Möglichkeit, die Daten (IdNr. und Geburtsdatum) zu überprüfen.

Bisher gab es dazu bei Abgabe der Meldungen der unentgeltlichen Depotüberträge seitens KMV keine Plausibilitätsprüfungen, so dass die von den auszahlenden Stellen abgegebenen Meldesätze durchgängig angenommen wurden. Im letzten Jahr wurde jedoch das „Ident-Verfahren“ (Prüfung der angegebenen Steuer-ID in Verbindung mit dem Geburtsdatum) eingeführt, was bei verschiedenen Instituten zur Ablehnung einer Vielzahl von Meldesätzen führte.

Damit es nicht zu einer massenhaften Ablehnung von Meldesätzen kommt, sollte für die meldenden Institute eine Möglichkeit geschaffen werden, die Daten des Empfängers vor der Übersendung an KMV zu überprüfen.

Als Möglichkeit bietet sich an, den meldenden Instituten gesetzlich eine Abfragemöglichkeit auch für die IdNr. eines „Nicht-Kunden“ beim BZSt zu Überprüfungszwecken einzuräumen. Die Regelung könnte analog § 44a Absatz 2a EStG erfolgen.

7. Zu Artikel 1 Nummer 4 (§ 44a Absatz 10 Satz 1 Nummer 2,
Nummer 15 Buchstabe 0a - neu - (§ 52 Absatz 44 0a EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 44a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 9 Satz 2 bis 4 wird wie folgt gefasst:

„§ 50d Absatz 3 und 5 <...weiter wie Vorlage>“

b) In Absatz 10 Satz 1 wird die Nummer 2 aufgehoben.“

b) In Nummer 15 ist dem Buchstaben a folgender Buchstabe 0a voranzustellen:

„0a. Nach Absatz 44 wird folgender Absatz 44 0a eingefügt:

„(44 0a) § 44a Absatz 10 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Kapitalerträge anzuwenden, die nach dem 31. März 2021 zufließen.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die kurzfristige Übertragung von Aktien war in der Vergangenheit ein verbreitetes Modell für Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung. Dabei wurden inländische Steuerpflichtige als bloße Vehikel zur Geltendmachung einer Kapitalertragsteueranrechnung oder einer Abstandnahme vom Steuerabzug bei Bezug der Dividende genutzt. Nach Erkenntnissen aus der Aufarbeitung von Cum/Cum-Gestaltungen wurden auch die Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen in diese Gestaltungen eingebunden. Gläubiger von Kapitalerträgen, bei denen die Kapitalertragsteuer auf Dauer höher ist als die gesamte festzusetzende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer können nach Maßgabe des § 44a Absatz 5 EStG eine Dauerüberzahlerbescheinigung beantragen. Auf Dividendenerträge wird von der auszahlenden Stelle bei Vorlage einer Dauerüberzahlerbescheinigung keine Kapitalertragsteuer einbehalten.

Für die Gestaltung wurden Aktien kurz vor dem Dividendenstichtag auf inländische Inhaber einer Dauerüberzahlerbescheinigung übertragen. Die Empfänger der Aktien legten vor Bezug der Dividende ihre Dauerüberzahlerbescheinigung vor, vereinnahmten die Dividende und leiteten die Bruttodividende an ihre Vertragspartner weiter. Die Empfänger der Aktien waren gegen Kursrisiken während der Haltedauer abgesichert und übertrugen die Aktien nach dem Dividendenstichtag an den Vertragspartner zurück. Für die Beteiligung an dem Modell wurde mit den Vertragspartnern ein Entgelt vereinbart. Aufgrund der mit der Übertragung verbundenen Abreden wurden die mit dem Halten einer Aktie typischerweise verbundenen Chancen und Risiken regelmäßig nicht übertragen und die Empfänger der Aktien waren nicht als steuerliche Anteilseigner anzusehen.

Die Aufklärung dieser Transaktionen ist schwierig. Die Einbindung der Dauerüberzahler in die Gestaltungsmodelle erfolgte oft verdeckt und die Transaktionen wurden innerhalb der allgemeinen Depotbuchhaltung abgewickelt. Es kann nach Erkenntnissen aus der Aufarbeitung dieser Gestaltungen auch nicht ausgeschlossen werden, dass diese Art von Transaktionen weiterhin genutzt wird, um die Regelungen des § 36a EStG zur Beschränkung der Anrechenbarkeit der Kapitalertragsteuer zu umgehen.

Durch den Ausschluss der Dauerüberzahlerbescheinigung aus dem Katalog der eine Abstandnahme vom Steuerabzug begründenden Bescheinigungen, entfällt zukünftig die Möglichkeit, über eine Dauerüberzahlerbescheinigung die Abstandnahme vom Steuerabzug bei Dividendenzahlungen aus inländischen girosammelverwahrten Aktien zu erreichen und die Inhaber von Dauerüberzahlerbescheinigungen als Vehikel für die Umgehung der Dividendenbesteuerung zu nutzen. Die Kapitalertragsteuer auf Dividendenzahlungen ist für diesen Personenkreis in voller Höhe einzubehalten. Eine Anrechnung oder Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer erfolgt zukünftig nur im Rahmen der Veranlagung der Einkünfte. Die Finanzverwaltung kann in der Veranlagung die Grundlagen und die Begleitumstände von Aktientransaktionen um den Dividendenstichtag vor der Anrechnung oder Erstattung der Kapitalertragsteuer prüfen.

Zu Buchstabe b:

Die Anwendungsregelung gilt für Kapitalerträge, die nach dem 31. März 2021 zufließen. Bei der Würdigung des Vertrauensschutzes auf die vor Inkrafttreten des Gesetzes geltende Rechtslage ist zu berücksichtigen, dass die Regelung den Zweck verfolgt, Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung unter Nutzung einer Dauerüberzahlerbescheinigung zu verhindern und bereits durch verwaltungsseitige Vorgaben die Möglichkeit zur Abstandnahme vom Steuerabzug über die Anknüpfung an den Zeitpunkt der Einbuchung der Aktien eingeschränkt wurde. Es handelt sich bei den betroffenen Adressaten zudem um einen professionell beratenen und gut informierten Personenkreis. Außerdem wird die Möglichkeit, eine Entlastung von der Kapitalertragsteuer zu erreichen, nicht beseitigt. Die Entlastung kann nach dem Zufluss der Dividenden im Rahmen der Veranlagung der Einkünfte erreicht werden.

8. Zu Artikel 1 Nummer 6 (§ 45b EStG)

- a) Der Bundesrat bittet, im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens die vorgesehenen erweiterten Angaben in der Steuerbescheinigung daraufhin zu überprüfen, dass die Praxistauglichkeit in einem Massenverfahren wie dem Kapitalertragsteuerabzug für Abzugsverpflichtete wie auch für die Steuerverwaltung weiterhin gewährleistet ist. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die geforderten Daten, insbesondere zu den Zwischenverwahrern, der auszahlenden Stelle nicht vorliegen und allenfalls mit erheblichem Aufwand beschafft werden können. Darüber hinaus wäre es aus Sicht des Bundesrates zielführend, zur Reduzierung des bürokratischen Aufwands die erweiterten Angaben in der Steuerbescheinigung erst dann einzufordern, wenn die zugrundeliegenden Kapitalerträge eine bestimmte Schwelle von beispielsweise 20 000 Euro übersteigen.
- b) In gleicher Weise sollten die zusätzlichen Meldepflichten der Zwischenverwahrer auf ihre Praxistauglichkeit hin überprüft werden. Dabei sollte insbesondere berücksichtigt werden, dass personenbezogene Daten der Endkunden sowie Angaben zu den vertraglichen Vereinbarungen der Wertpapierübertragungen mitgeteilt werden sollen, die den Zwischenverwahrern bisher nicht vorliegen. Aus Sicht des Bundesrates sollten nur Daten gemeldet werden müssen, die durch zumutbare vertragliche Anpassungen verfügbar gemacht werden können.
- c) Nicht zuletzt sollte aus Sicht des Bundesrates die Korrektur- und Stornierungspflicht der Aussteller von Kapitalertragsteuerbescheinigungen zeitlich begrenzt werden, so dass ein Gleichlauf zu den Aufbewahrungsfristen der Abgabenordnung gewährleistet ist. Die im Gesetzentwurf vorgesehene unbefristete Speicherpflicht sollte auch im Hinblick auf die Vorgaben der DSGVO überprüft werden.

9. Zu Artikel 1 Nummer 6 (§ 45b Absatz 9 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren die Bezifferung des mit der in § 45b Absatz 9 EStG-E vorgesehenen Verpflichtung für börsennotierte Gesellschaften einhergehenden Erfüllungsaufwands zu überprüfen. Zudem bittet er die Bundesregierung, den aus der Meldepflicht erwarteten Erkenntnisgewinn für die Finanzverwaltung näher zu beschreiben.

Begründung:

Mit § 45b Absatz 9 EStG-E sollen börsennotierte Gesellschaften verpflichtet werden, gemäß § 67d des Aktiengesetzes (AktG) Informationen über die Identität ihrer Aktionäre zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses einzuholen und dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu übermitteln.

§ 67d AktG beinhaltet – entsprechend den Vorgaben der 2. EU-Aktionärsrechterichtlinie (2. ARRL, EU 2017/828) – einen Informationsanspruch der börsennotierten Gesellschaft gegenüber den Intermediären (Depotbanken), die Aktien der Gesellschaft verwahren. Es liegt bei der Gesellschaft, ob überhaupt, wann, wie oft und in welchem Umfang (z. B. ab einer bestimmten Stückzahl) sie von diesem Recht Gebrauch macht. Eine Verpflichtung zur regelmäßigen Identifikation ihrer Aktionäre besteht aktienrechtlich nicht.

Dieser frei auszuübende Anspruch der Gesellschaft wird nun durch den Gesetzentwurf zu einer Pflicht und damit ins Gegenteil verkehrt. Dies bedarf einer Rechtfertigung, denn eine vollumfängliche Abfrage zur Aktionärsidentifikation erzeugt bei der börsennotierten Gesellschaft einen enormen Aufwand. Entsprechend der 2. ARRL meldet jede einzelne Zwischenverwahrstelle der Gesellschaft direkt die Identität derjenigen, für die sie Aktien verwahrt. Dies können Aktionäre, aber auch weitere Zwischenverwahrer in der Verwahrkette sein. Im letzteren Fall geht dann der Zwischenverwahrer auf der nächsten Stufe der Verwahrkette analog vor, bis schließlich die letzte Stufe (Letztintermediär) erreicht ist. Die Gesellschaft muss schließlich alle eingehenden Angaben zunächst zusammenzuführen, um eine Identifizierung ihrer Aktionäre vornehmen zu können.

Hinzu kommt, dass die Verpflichtung mit dem Gewinnverwendungsbeschluss an einen Zeitpunkt anknüpfen soll, zu dem ein Prozess zur Aktionärsidentifikation aus Sicht der Gesellschaft keinerlei Sinn ergibt. Für sie ist vielmehr eine Kommunikationsmöglichkeit mit ihren Aktionären weit vor der Hauptversammlung von Interesse. Damit kann die Gesellschaft eine steuerrechtlich verpflichtende Abfrage auch nicht für diese Zwecke fruchtbar machen.

Im Ergebnis kommt auf die betroffenen Gesellschaften ein erheblicher Mehraufwand zu. Der Bundesrat hat Zweifel, ob der in der Begründung zum Gesetzentwurf ausgewiesene Erfüllungsaufwand von gerade einmal 5 000 Euro im Jahr für alle börsennotierten Gesellschaften dies zutreffend abbildet. Er bittet daher die Bundesregierung, diese Einschätzung noch einmal zu verifizieren.

Dem Mehraufwand der Wirtschaft ist der Erkenntnisgewinn für das BZSt aus den von der Gesellschaft zu übermittelten Daten gegenüberzustellen. Leider bleibt die Begründung zum Gesetzentwurf in diesem Punkt vage. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Gesellschaft die an das BZSt zu übermittelnden Daten von ein und denselben Zwischenverwahrern erhält wie das bescheinigende Institut. Vor diesem Hintergrund bittet der Bundesrat die Bundesregierung, auch den erwarteten Erkenntnisgewinn näher zu beschreiben.

Erst auf Grundlage der von der Bundesregierung erbetenen Informationen wird es im weiteren Gesetzgebungsverfahren möglich sein, zu prüfen, ob der Aufwand der Verpflichtung für die börsennotierten Gesellschaften in einem angemessenen Verhältnis zum erwarteten Nutzen für die Finanzverwaltung steht.

10. Zu Artikel 1 Nummer 7a - neu - (§ 50 Absatz 1 Satz 2 EStG)

Nummer 15 Buchstabe b₁ - neu - (§ 52 Absatz 46 Satz 5 - neu - EStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 7 ist folgende Nummer 7a einzufügen:

„7a. In § 50 Absatz 1 Satz 2 2. Halbsatz wird die Angabe „Satz 4“ durch die Angabe „Satz 5“ ersetzt.“

b) In Nummer 15 ist nach Buchstabe b folgender Buchstabe b₁ einzufügen:

„b₁) Dem Absatz 46 wird folgender Satz angefügt:

„§ 50 Absatz 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.““

Begründung:

Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2020 wurde in § 50 Absatz 1 EStG ein neuer Satz 3 in das Gesetz eingefügt. Dabei wurde übersehen, den Verweis im vorhergehenden Satz 2 auf Satz 4 (nunmehr nach Änderung durch das JStG 2020 Satz 5) zu ändern. Dieses redaktionelle Versehen wird beseitigt. Die Anwendungsvorschrift wurde der Anwendungsvorschrift des JStG 2020 entsprechend angepasst.

11. Zu Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe b (§ 50a Absatz 5 Satz 3, Satz 3a - neu - EStG)

Artikel 1 Nummer 8 Buchstabe b ist wie folgt zu fassen:

„b) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Er hat die innerhalb eines Kalendervierteljahres einzubehaltende Steuer jeweils bis zum zehnten des dem Kalendervierteljahr folgenden Monats beim Bundeszentralamt für Steuern anzumelden und an das Bundeszentralamt für Steuern abzuführen.“

bb) nach Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„Eine Anmeldepflichtung beim Bundeszentralamt für Steuern besteht auch, wenn ein Steuerabzug auf Grund des § 50a Absatz 2 Satz 3 oder des Absatzes 4 Satz 1 nicht vorzunehmen ist oder auf Grund des § 50c Absatz 2 nicht oder nicht in voller Höhe vorzunehmen ist; Satz 3 gilt insoweit entsprechend.“

Begründung:

Die Formulierung von § 50a Absatz 5 Satz 3 EStG-E ist missverständlich. Nach dem Wortlaut ist die einzubehaltende Steuer anzumelden, auch wenn ein Steuerabzug nach § 50a Absatz 2 Satz 3, Absatz 4 Satz 1 EStG oder nach § 50c Absatz 2 EStG nicht vorzunehmen ist. In diesen Fällen gibt es aber keine einzubehaltende Steuer, da eine Einbehaltungspflicht gerade nicht besteht. Deshalb wird eine redaktionelle Änderung des § 50a Absatz 5 Satz 3 ff. EStG vorgeschlagen, die sich an den Formulierungen des § 73e Satz 3 EStDV (unter Berücksichtigung der Änderungen durch Artikel 8 des Gesetzentwurfs) orientiert.

12. Zu Artikel 1a - neu - (Artikel 2 Nummer 2 2. FamEntlastG)
Artikel 8 Nummer 1 - neu - (§65 Absatz 1 Nummer 2 EStDV)

- a) Nach Artikel 1 ist folgender Artikel 1a einzufügen:

„Artikel 1a

Änderung des Zweiten Familienentlastungsgesetzes

In Artikel 2 Nummer 2 des Zweiten Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Dezember 2020 (BGBl. I S. 2616) wird die Angabe „9 696 Euro“ durch die Angabe „9 744 Euro“ ersetzt.“

- b) Artikel 8 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 8

Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 7 des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

- a) § 65 Absatz 1 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens auf 20 festgestellt ist,

- a) durch Vorlage einer Bescheinigung oder eines Bescheids der nach § 152 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde oder

b) wenn ihm wegen einer Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, durch den Rentenbescheid oder den die anderen laufenden Bezüge nachweisenden Bescheid.“

b) § 73e Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Satz 2 gilt entsprechend, wenn ein Steuerabzug aufgrund des § 50a Absatz 2 <... weiter wie Vorlage>.““

Folgeänderung:

In der Inhaltsübersicht ist nach der Angabe zu Artikel 1 folgende Angabe einzufügen:

„Artikel 1a Änderung des Zweiten Familienentlastungsgesetzes“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Es handelt sich um die Korrektur eines redaktionellen Versehens. Mit dem Zweiten Familienentlastungsgesetz vom 1. Dezember 2020 (BGBl. 2020 I S. 2616) wurde ab 2021 der Höchstbetrag zum Abzug von Unterhaltsleistungen (§ 33a Absatz 1 EStG) auf 9 744 Euro erhöht. Der Betrag orientiert sich an der Höhe des Grundfreibetrags. Er soll deshalb ab 2022 analog zum Grundfreibetrag auf 9 984 Euro angehoben werden. Dies kann gesetzestechnisch jedoch nicht umgesetzt werden, weil in Artikel 2 Nummer 2 des Gesetzes die Betragsangabe für das Jahr 2021 versehentlich nicht auf 9 744 Euro aktualisiert wurde und dadurch eine Fortschreibung auf 9 984 Euro nicht möglich ist.

Zu Buchstabe b:

Die Änderung beseitigt ein gesetzgeberisches Versehen des Gesetzes zur Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge und zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen vom 9. Dezember 2020 (BGBl. I S. 2770). Stellt ein Rententräger oder ein anderer Leistungsträger laufender Bezüge (z. B. Berufsgenossenschaft) im Rahmen der Bewilligung der Renten oder der anderen laufenden Bezüge eine Behinderung und den Grad einer auf ihr beruhenden Erwerbsminderung fest, so ist gemäß § 152 Absatz 2 SGB IX keine Feststellung des Grades der Behinderung seitens der Versorgungsverwaltung zu treffen. Vielmehr gilt die Feststellung der für die Renten oder die anderen laufenden Bezüge zuständigen Dienststelle zugleich als Feststellung des Grads der Behinderung. Damit die Betroffenen nicht von der Inanspruchnahme des Behinderten-Pauschbetrags ausgeschlossen sind, muss die bisherige Nachweismöglichkeit wiederhergestellt werden.

Zugleich werden die Rententräger und die anderen Leistungsträger durch diese Änderung auch in das elektronische Datenübermittlungsverfahren aufgenommen, das im Interesse der Verwaltungsmodernisierung und -vereinfachung zukünftig gemäß § 84 Absatz 3g Satz 2 EStDV eröffnet werden wird.

13. Zu Artikel 3 Nummer 0₁ - neu - (§ 2 Absatz 4 Satz 2 UmwStG)

In Artikel 3 ist vor Nummer 1 folgende Nummer 0₁ einzufügen:

„0₁) § 2 Absatz 4 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„Satz 1 gilt für negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, die dem übernehmenden Rechtsträger aufgrund der Anwendung der Absätze 1 und 2 zugerechnet werden, entsprechend.““

Begründung:

Die Einfügung in Satz 2 dient der Klarstellung des Sachzusammenhanges innerhalb der Regelung. Satz 2 bezieht sich auf negative Einkünfte des übertragenden Rechtsträgers im Rückwirkungszeitraum, die aufgrund der Rückwirkung der Umwandlung nicht mehr dem übertragenden Rechtsträger, sondern dem übernehmenden Rechtsträger zuzurechnen sind. Dem übertragenden Rechtsträger ist ab dem steuerlichen Übertragungsstichtag (Beginn des Rückwirkungszeitraums) kein Einkommen und kein Vermögen mehr zuzurechnen.

14. Zu Artikel 3 Nummer 1 (§ 2 Absatz 5 Satz 5 UmwStG)

In Artikel 3 Nummer 1 sind in § 2 Absatz 5 Satz 5 die Wörter „soweit die Wirtschaftsgüter“ durch die Wörter „soweit die Finanzinstrumente oder Anteile an einer Körperschaft“ zu ersetzen.

Begründung:

Um den mit der steuerlichen Rückwirkung bezweckten Vereinfachungseffekt weitgehend zu bewahren, soll die Regelung des § 2 Absatz 5 Umwandlungssteuergesetz-Entwurf (UmwStG 2006-E) nach der Begründung zum Gesetzentwurf generell auf Wertverluste von Finanzinstrumenten oder Anteilen von Körperschaften beschränkt sein, da für die bekannt gewordenen Gestaltungen speziell Wirtschaftsgüter genutzt werden, die kurzfristigen Wertschwankungen unterliegen. Die Einbeziehung anderer Wirtschaftsgüter wird dagegen nicht als erforderlich angesehen. Folgerichtig wird der Anwendungsbereich des § 2 Absatz 5 UmwStG 2006-E nach den Sätzen 1 und 2 auch auf Finanzinstrumente oder Anteile an einer Körperschaft beschränkt.

In Satz 5 des § 2 Absatz 5 UmwStG 2006-E ist das Wort „Wirtschaftsgüter“ klarstellend durch die Wörter „Finanzinstrumente oder Anteile an einer Körperschaft“ zu ersetzen. In Satz 4 kann aufgrund des Verweises auf Satz 2 und des damit hergestellten Sachzusammenhangs zu den in Satz 2 bezeichneten Finanzinstrumenten oder Anteilen an einer Körperschaft ein Ersetzen des Wortes „Wirtschaftsgüter“ unterbleiben.

15. Zu Artikel 4 (§ 1 Absatz 2 AStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Definition des Begriffs der nahestehenden Person in § 1 Absatz 2 AStG um einen klarstellenden Hinweis bezüglich Netzwerkgesellschaften und deren Organisationseinheiten ergänzt werden kann. Hierzu könnte beispielsweise in § 1 Absatz 2 Nummer 3 AStG eine widerlegbare Vermutung eingefügt werden, wonach bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen auszugehen ist.

Begründung:

Bei Netzwerkgesellschaften handelt es sich um rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk (Verbund), die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Kooperation ausweisen. Im Zweifelsfall ist bei der Auslegung des Begriffs Netzwerk auf § 319b Satz 2 HGB abzustellen. Bei der steuerlichen Prüfung der an solchen Netzwerken beteiligten Gesellschaften wird häufig das Nahestehen nach § 1 Absatz 2 AStG bestritten, so dass die regelmäßig hohen Zahlungen in internationale Netzwerke, die im Inland als Betriebsausgaben einkommensmindernd erfasst werden, auch bei Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen keiner Einkommenskorrektur nach § 1 AStG zugänglich sind. Hinzu kommt, dass Zahlungsströme häufig in Steueroasen enden.

Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung wäre wünschenswert, um eine angemessene inländische Besteuerung zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergelände bei Netzwerkgesellschaften sicherzustellen.

16. Zu Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe b, Buchstabe b₁ - neu -

(§ 1 Absatz 3a Satz 4, Absatz 5 Satz 1 AStG)

In Artikel 4 Nummer 2 ist § 1 wie folgt zu ändern:

- a) In Buchstabe b Absatz 3a Satz 4 sind die Wörter „Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.“ durch die Wörter „Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz mit höherer Wahrscheinlichkeit entspricht.“ zu ersetzen.

b) Nach Buchstabe b ist folgender Buchstabe b₁ einzufügen:

„b₁) In Absatz 5 Satz 1 wird die Angabe „Absätze 1, 3 und 4“ durch die Angabe „Absätze 1, 3, 3a, 3b, 3c und 4“ ersetzt.“

Begründung:

Zu Buchstabe a:

Die im Gesetzentwurf vorgesehene Formulierung soll nach der Begründung des Gesetzentwurfs keine inhaltliche Änderung herbeiführen, aber dem Steuerpflichtigen erstmals die Möglichkeit einräumen, einen vom Median abweichenden Wert (innerhalb der Bandbreite) glaubhaft zu machen. Da grundsätzlich alle Werte innerhalb der Bandbreite eine ungefähr gleich große Wahrscheinlichkeit für sich beanspruchen können, wäre dem Gesetzentwurf zufolge der Steuerpflichtige nicht gehindert, den für ihn günstigsten Wert innerhalb der Bandbreite zu vertreten. Dieser Wert wäre ohne Weiteres glaubhaft. Damit würde aber der vom Gesetz vorgesehene Regelfall (Ansatz des Median) in der Praxis zur Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige zunächst – ohne sachliche Begründung – einen Wert außerhalb der Bandbreite verwenden würde.

Zu Buchstabe b:

Es handelt sich um Folgeänderungen zur Einfügung der neuen Absätze 3a bis 3c.

17. Zu Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe b (§ 1 Absatz 3d - neu - und 3e - neu - AStG)

In Artikel 4 Nummer 2 Buchstabe b ist im Einleitungssatz die Angabe „bis 3c“ durch die Angabe „bis 3e“ zu ersetzen und sind folgende Absätze anzufügen:

“(3d) Es entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte des Steuerpflichtigen gemindert hat und

1. der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er

- a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
- b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet;

oder

2. soweit der seitens des Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz für eine grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehung mit einer ihm nahestehenden Person den Zinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen. Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

(3e) Es handelt sich regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung, wenn

1. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen gegenüber einem anderen Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vermittelt wird, oder
2. eine Finanzierungsbeziehung von einem Unternehmen an ein anderes Unternehmen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe weitergeleitet wird. Hiervon ist auch regelmäßig dann auszugehen, wenn ein Unternehmen in der Unternehmensgruppe für ein oder mehrere Unternehmen der Unternehmensgruppe die Steuerung von Finanzmitteln, wie etwa ein Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft, übernimmt. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt. “

Begründung:

Mit den im Gesetzentwurf vorgesehenen Änderungen des § 1 AStG erfolgt eine Anpassung der zentralen Korrektornorm für Verrechnungspreisvereinbarungen zwischen international verbundenen Unternehmen auf der Basis der internationalen Entwicklungen, insbesondere des BEPS-Projekts (Base Erosion Profit Shifting) der OECD und den darauf beruhenden OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD-Verrechnungspreisleitlinien).

Nicht geregelt sind allerdings die Bereiche der Finanztransaktionen die im Inclusive Framework on BEPS in den Aktionspunkten 4, 8-10 angesprochen sind und ihre praktische Umsetzung im Kapitel 10 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien vom Februar 2020 gefunden haben.

Hierbei handelt es sich neben dem Bereich der Lizenzierung um den für die Praxis wichtigsten Bereich der Verrechnungspreisgestaltung und -prüfung. Wie aktuell anhängige Verfahren beim Bundesfinanzhof zeigen, handelt es sich zudem um einen Bereich, für den sich eine Vielzahl von Grundsatzfragen ergeben, u. a.:

- Sind für konzerninterne Finanzierungen Finanzbeziehungen mit Banken als Vergleichsmaßstab heranzuziehen oder führt dies aufgrund des unterschiedlichen Risiko- und Tätigkeitsprofils zu nicht vergleichbaren Werten?
- Ist ein angemessener Zinssatz nach der Preisvergleichs- oder Kostenaufschlagsmethode festzulegen?
- Können auf dem Markt angebotene Kreditratings durch entsprechende Dienstleister berücksichtigt werden und ist hierbei auf die Kreditwürdigkeit der einzelnen aufnehmenden Konzerngesellschaft oder das sogenannte Konzernrating abzustellen?

Da der Bundesfinanzhof und die Finanzgerichte nach ständiger Rechtsprechung nicht an die OECD-Leitlinien gebunden sind, sollten diese Grundsatzfragen durch den Bundesgesetzgeber geregelt werden.

Hierzu sind die Regelungen in § 1 Absatz 3d AStG zu Finanzierungsbeziehungen und in § 1 Absatz 3e AStG zu Finanzierungsdienstleistungen erforderlich.

Im Gegensatz zu einer noch im Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen zum ATAD-UmsG vom 13. Dezember 2019 vorgesehenen Regelung eines § 1a AStG-E erfolgt die Normierung nicht als umfassender sogenannter treaty override, sondern beschränkt sich auf die mit den OECD-Leitlinien zu vereinbarenden Grundsatzfragen. Es handelt sich insoweit um eine Konkretisierung des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes für Finanzierungsfragen und dient der sachgerechten Aufteilung der Besteuerungsrechte.

Zu Absatz 3d - neu - „Finanzierungsbeziehungen“:

Zu Satz 1:

Satz 1 führt an, dass ein aus einer grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe resultierender Aufwand die Einkünfte gemindert haben muss. Eine Konkretisierung der betrieblichen Veranlassung ist sachgerecht, da mit diesen Finanzierungsbeziehungen ein erhöhtes Gestaltungspotenzial zur Minimierung von Steuerzahlungen einhergeht und sich das Außensteuerrecht auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen bezieht. Insbesondere soll verhindert werden, dass hochpreisige hybride Finanzierungen, denen kein Darlehensbedarf zugrunde liegt, zur niedrigpreisigen Anlage bei anderen verbundenen Unternehmen genutzt werden und die Differenz steuerlich motiviert zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt. Eine derartige Beschränkung ist auch international üblich und zulässig (siehe u. a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.4 ff.).

Eine multinationale Unternehmensgruppe wird in § 1 Absatz 3d AStG nicht gesondert legal definiert. Hier gibt § 90 Absatz 3 Satz 4 AO i. V. m. § 1 Absatz 2 AStG die entsprechende Definition: Eine multinationale Unternehmensgruppe besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG einander nahestehenden Unternehmen oder aus mindestens einem Unternehmen mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat.

Dem Steuerpflichtigen wird durch Satz 1 Nummer 1 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang hätte erbringen können und die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt (siehe u. a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.12 f., 10.19). Kann er dies nicht, so greift die Rechtsfolge des Satzes 2. Sollte der Steuerpflichtige die empfangene Finanzierung von Anfang an nicht bedienen können, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet um eine verdeckte Einlage und nicht um überlassenes Fremdkapital. Hier bestehen von Anfang an nicht ernstlich gemeinte Beziehungen. Aus insolvenzrechtlicher Perspektive wären in einem solchen Fall die in der Insolvenzordnung genannten Insolvenzeröffnungsgründe zu beachten. Entsprechend können Betriebsausgaben, beispielsweise in Form von Zinsen, als unvereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz angesehen werden. Damit wird auch deutlich, dass keine wie auch immer geartete fremdübliche Eigenkapital- und Fremdkapitalausstattung festgelegt wird. Vielmehr ist der Einzelfall entscheidend, ob es sich bei der Kapitalüberlassung wirtschaftlich um Eigenkapital oder Fremdkapital handelt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.4, 10.6, 10.8 und 10.11). Maßgebendes Kriterium ist das glaubhaft erwartete „Bedienen können“ des Kapitaldienstes seitens des Schuldners.

Daneben muss die Finanzierung wirtschaftlich benötigt werden. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite erwartet wird, die die Finanzierungskosten deckt. Damit im Einklang steht der Unternehmenszweck. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter sollte ebenfalls darum bemüht sein, das Kapital für den Zweck des Unternehmens einzusetzen und nicht beispielsweise als Anlage auf dem Tagesgeldkonto oder als Einlage in einen unternehmensgruppeninternen Cash-Pool. Dabei stellt sich allerdings schon eine Stufe zuvor die Frage, ob solche Zinszahlungen überhaupt als Betriebsausgaben gemäß § 4 Absatz 4 EStG anzuerkennen sind.

Satz 1 Nummer 2 stellt auf den Zinssatz ab, zu dem sich die multinational tätige Unternehmensgruppe als solche am Markt finanzieren könnte. Es wäre grundsätzlich irrational und wirtschaftlich für die Unternehmensgruppe zum Nachteil, wenn die Geschäftsleiter der Unternehmensgruppe nicht darauf achten würden, dass sich die Unternehmensgruppe zu den günstigsten am Markt erzielbaren Konditionen finanzieren würde. Entsprechendes gilt auch im Fremdvergleichsgrundsatz. Mit dem Fremdvergleichsgrundsatz soll zwar von dem Nahestehen abstrahiert und entsprechend beeinflusste Auswirkungen auf Geschäftsbeziehungen sollen eliminiert werden, jedoch heißt das nicht, dass unreflektiert darauf abzustellen ist, wie zwei voneinander unabhängige Dritte gehandelt haben. Die Besonderheiten einer Unternehmensgruppe, wie beispielsweise Informationstransparenz oder Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe, sind bei einer ökonomisch begründeten Würdigung zu berücksichtigen und nicht zu Lasten des deutschen Steueraufkommens willkürlich unbeachtet zu lassen. Würde der Fremdvergleichsgrundsatz zum Beispiel die für die Unternehmensgruppe günstigste Finanzierungsmöglichkeiten ignorieren, würde die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu einer systematischen Verzerrung zwischen Markthandeln und dem Handeln innerhalb der Unternehmensgruppe herbeiführen. Dem Steuerpflichtigen wird mittels des 2. Halbsatzes von Nummer 2 die Möglichkeit gegeben, glaubhaft zu machen, dass auch ein höherer Zinssatz in Einzelfällen fremdüblich sein kann. Bei der Bemessung eines Zinssatzes ist neben anderen Faktoren, wie beispielsweise Zweck des Darlehens, regulatorischen Rahmenbedingungen, Laufzeit, Währungsrisiken oder Darlehensvolumen, insbesondere das Debitorenrisiko des Darlehensnehmers zu berücksichtigen, da dieses den Zinssatz erheblich beeinflusst (vgl. auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien Kapitel X, Tz. 10.88-10.108 zur Reihenfolge für das Vorgehen bei der Bestimmung des fremdüblichen Zinssatzes). Maßgebend ist dabei im Einklang mit dem Vorstehenden grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe, es sei denn, die Bonität der betreffenden Unternehmenseinheit ist besser. Demzufolge wird hierdurch maßgeblich der Zinssatz bestimmt, den die Unternehmensgruppe im betreffenden Einzelfall zu entrichten hätte. Dabei reflektiert die Bonität der Unternehmensgruppe das (Kreditausfall-) Risiko, welches in einer Unternehmensgruppe besteht und welches ein Marktakteur eingeht. Damit wird die grundsätzlich maximal zulässige Risikoprämie determiniert. Würde hingegen unreflektiert auf die Bonität einer einzelnen Gesellschaft abgestellt, würde dies dazu beitragen, Steuergestaltungsstrategien zu fördern, da beispielsweise verbundene Unternehmen im Gegensatz zu unverbundenen Unternehmen in der Lage sind, ihre Risiken in diesem Bereich sehr einfach zu beeinflussen und zu verschieben (OECD Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.81). Zudem bestehen für die entsprechend vorzunehmenden Bonitätsbeurteilungen keine belastbaren Marktdaten. Solche Bonitätsbeurteilungen würden grundsätzlich nur für Verrechnungspreiszwecke vorgenommen werden, deren Parameter, wie etwa die zugrundeliegenden Finanzkennzahlen, auf Fremdüblichkeit hin zu untersuchen wären. Der Ansatz ist damit Ausdruck des Fremdvergleichsgrundsatzes und bietet zugleich eine erhebliche Vereinfachung für die Steuerpflichtigen: Maßgebend ist grundsätzlich eine Bonitätsbeurteilung, die mitunter schon vorliegt. Die

willkürliche und kaum nachvollziehbare Berücksichtigung von Konzerneffekten wird damit auf ein objektiv nachvollziehbares Element reduziert, was die Diskussionen über die Konzerneffekte auf ein Mindestmaß reduziert. Doppelbesteuerungsstreitigkeiten können damit auch vermieden werden.

Da hiervon abgewichen werden kann, wenn ein anderer Wert nachgewiesen wird, entspricht die Vorgehensweise auch den Ausführungen in Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (siehe Tz. 10.76 ff.). Entsprechend müssten u. a. die Bonitätseinschätzung, inklusive der fremdüblichen quantitativen und qualitativen Faktoren, sowie die Effekte aus dem Bestehen der Unternehmensgruppe (implicit support bzw. Konzernrückhalt) verlässlich dargelegt werden.

Zu Satz 2:

Satz 2 enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Finanzierungsbeziehungen, die in Satz 1 angeführt werden. Hierunter zählen insbesondere Darlehensverhältnisse. Auf Grund des dynamischen Umfelds in der Finanzbranche ist es nicht möglich, alle möglichen „Finanzprodukte“ aufzuzählen, die derzeit existieren und in Zukunft existieren könnten.

Zu Absatz 3e - neu - „Finanzierungsdienstleistungen“:

Zu Satz 1:

Satz 1 führt an, in welchen Konstellationen es sich im Zusammenhang mit Finanzierungsbeziehungen regelmäßig um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt, die entsprechend (niedrig) zu vergüten ist. Dies entspricht auch der internationalen Praxis (OECD Leitlinien Tz. 1.100, 1.103 und 1.108 bis 1.116). Das Entgelt ist in diesen Fällen regelmäßig anhand der Kostenaufschlagsmethode auf der Grundlage der nachgewiesenen und direkt zurechenbaren Betriebskosten ohne Einbeziehung der Refinanzierungskosten in die Kostenbasis zu ermitteln. Daneben sind Refinanzierungskosten mit einer risikolosen Rendite zu berücksichtigen.

Die reine Vermittlungsleistung wird anhand des Satzes 1 Nummer 1 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe als Vermittler zwischen Marktakteuren und anderen Unternehmenseinheiten auftreten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Die Weiterleitung einer Finanzierungsbeziehung wird durch Satz 1 Nummer 2 angeführt. So könnte beispielsweise ein Unternehmen der Unternehmensgruppe finanzielle Mittel am Markt aufnehmen und diese an andere Unternehmenseinheiten weiterleiten, ohne damit selbst ein finanzielles Risiko zu tragen. Entsprechend bezieht sich die Vergütung auch nur auf die Vermittlungsleistung als solche. Ein Risiko kann hieraus nicht resultieren.

Zu Satz 2:

Der Anwendungsbereich wird durch Satz 2 auf typische „Treasury“-Funktionen der Unternehmensgruppe erweitert (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien Kapitel X Tz. 10.45 f.). Hierunter wird insbesondere die Steuerung von Finanzmitteln zur Innen- und Außenfinanzierung erfasst. Diese Liquiditätssteuerung umfasst bspw. die Aufnahme und Anlage am Kapitalmarkt, die Steuerung von Auszahlungen oder die Finanzierung von Unternehmenseinheiten. Damit einhergehend kann auch das entsprechende Risikomanagement verbunden sein, wie etwa Steuerung von Zins- und Währungsrisiken oder Liquiditätsrisiken. Entsprechend stellt Satz 2 insbesondere auf das Liquiditätsmanagement, ein Finanzrisikomanagement, ein Währungsrisikomanagement oder die Tätigkeit als Finanzierungsgesellschaft ab.

Die Vergütung für die Ausübung der zuvor angeführten Tätigkeiten bestimmt sich zumeist nach der Kostenaufschlagsmethode. Die Höhe der Vergütung ist abhängig vom Einzelfall und bestimmt sich nach dem Funktions- und Risikoprofil der leistungserbringenden Einheit. Es erscheint nicht abwegig, wenn sich diese zwischen fünf Prozent und zehn Prozent auf die direkt zuzurechnenden Kosten bemisst, wobei Finanzierungskosten nicht die Bemessungsgrundlage erhöhen.

Zu Satz 3:

Mit Satz 3 soll deutlich gemacht werden, dass das jeweilige Funktions- und Risikoprofil maßgebend ist (siehe u.a. OECD-Verrechnungspreisleitlinien Tz. 10.129, 10.133-10.142 Kapitel X). Der Steuerpflichtige erhält die Möglichkeit, nachzuweisen, dass es sich bei den in den Sätzen 1 und 2 angeführten Tätigkeiten im konkreten Einzelfall nicht um funktions- und risikoarme Dienstleistungen handelt.

18. Zu Artikel 5 Nummer 3 (§ 88c AO)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob zur Verbesserung und zur Beschleunigung des Informationsaustausches über kapitalmarktbezogene Gestaltungen zwischen den örtlichen Finanzbehörden und dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nicht auf das zwingende Einvernehmen der zuständigen obersten Finanzbehörde verzichtet werden kann.

Der Bundesrat regt eine Verordnungsermächtigung für die jeweilige Landesregierung oder die oberste Finanzbehörde des jeweiligen Landes an, wonach diese anstelle der obersten Finanzbehörde eine andere Stelle für die Herstellung des Einvernehmens benennen kann (z. B. die Mittelbehörde).

Begründung:

Mit der Einführung des § 88c AO-E soll eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, auf deren Grundlage die örtlichen Finanzbehörden der Länder – im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Finanzbehörde – das BZSt im Fall von Anhaltspunkten für Steuergestaltungen, die die Erlangung eines Steuervorteils aus der Erhebung oder Entlastung von Kapitalertragsteuer mit erheblicher Bedeutung zum Gegenstand haben, über entsprechende Tatsachen informieren.

Nach dem Konzept über die beim BZSt u. a. zu diesem Zweck eingerichtete Organisationseinheit ist eine Meldung durch die örtlichen Finanzbehörden im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Finanzbehörde vorgesehen, wobei nach den dortigen Ausführungen die Kontaktaufnahme mit dem BZSt in Abstimmung mit der obersten Landesbehörde auch unmittelbar durch die zuständigen Personen der örtlichen Finanzbehörden erfolgen kann. Zudem soll der Aufbau einer bundesweit zu nutzenden Datenbank erfolgen, in der die Bearbeiter der örtlichen Finanzbehörden Daten direkt eintragen und abrufen können. Eine Freigabe der Datensätze durch die obersten Finanzbehörden der Länder ist dabei nicht vorgesehen.

Vor diesem Hintergrund erscheint es nicht zielführend, dass § 88c Absatz 1 AO-E zwingend die jeweilige oberste Finanzbehörde als die Stelle benennt, mit der die örtlichen Finanzbehörden das Einvernehmen für den Informationsaustausch bzw. die Datenübermittlung ans BZSt herstellen müssen. Um im Sinne einer Verbesserung und Beschleunigung des Informationsaustausches die jeweiligen Strukturen in den Ländern aber auch innere Zusammenhänge mit den Meldepflichten grenzüberschreitender Steuergestaltungen berücksichtigen zu können, sollte geprüft werden, ob nicht eine Verordnungsermächtigung für die jeweilige Landesregierung oder die oberste Finanzbehörde geschaffen werden sollte, nach der anstelle der obersten Finanzbehörde eine andere Stelle für die Herstellung des Einvernehmens benannt werden kann (z. B. die Mittelbehörde).

19. Zu Artikel 5 Nummer 4 (§ 89a Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO)

In Artikel 5 Nummer 4 ist § 89a Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 wie folgt zu fassen:

„3. die Identifikationsnummer nach § 139b oder die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c; soweit die Wirtschafts-Identifikationsnummer nicht vergeben wurde, die Steuernummer,“

Begründung:

Anders als im Falle der Identifikationsnummer nach § 139b AO bei natürlichen Personen erfolgt aktuell bei wirtschaftlich Tätigen noch keine Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer gemäß § 139c AO. Dies würde bei wirtschaftlich tätigen, juristischen Personen zu Zuordnungsproblemen führen. Soweit die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO nicht vergeben wurde, sollte daher die eindeutige Zuordnung des Antragstellers durch die Angabe der Steuernummer erfolgen.

20. Zu Artikel 5 Nummer 4 (§ 89a Absatz 5 Satz 1 AO)

Durch die Verpflichtung des Antragstellers in § 89a Absatz 2 Nummer 7 AO-E, bereits erteilte oder beantragte verbindliche Auskünfte nach § 89 AO, verbindliche Zusagen nach § 204 AO und Anrufungsauskünfte nach § 42e EStG anzugeben, sollen widersprüchliche Sachverhaltswürdigungen bereits im Vorfeld vermieden werden.

Flankiert wird dies durch eine Widerrufsregelung in § 89a Absatz 5 AO-E für erteilte verbindliche Auskünfte i. S. d. § 89 AO oder Zusagen nach § 204 AO. Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, die in § 89a Absatz 2 Nummer 7 genannt ist, fehlt dagegen in der Aufzählung in § 89a Absatz 5 Satz 1 AO-E.

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob im Hinblick auf die Möglichkeit des Widerrufs einer Anrufungsauskunft nach § 42e EStG eine Ergänzung der Aufzählung in § 89a Absatz 5 Satz 1 AO-E um die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG erforderlich ist.

Begründung:

Nach § 89a Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 AO-E hat der Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens u. a. auch die Erklärung darüber zu enthalten, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO, eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG oder eine vergleichbare Auskunft oder Zusage in einem anderen Staat beantragt oder erteilt wurde. Hierdurch sollen die Finanzbehörden in die Lage versetzt werden, widersprüchliche Sachverhaltswürdigungen in den betreffenden Verfahren und einem Vorabverständigungsverfahren zu verhindern. In diesem Zusammenhang kann es im Rahmen eines Vorabverständigungsverfahrens notwendig werden, die vorgenannten, von den Finanzbehörden mit Bindungswirkung erteilten Auskünfte und Zusagen zu widerrufen. Diesem Zweck dient der § 89a Absatz 5 Satz 1 AO-E.

Da Gegenstand eines Vorabverständigungsverfahrens auch ein Steuerabzugsverfahren (wie z. B. das Lohnsteuerabzugsverfahren) sein kann (§ 89a Absatz 1 Satz 7 AO-E), ist auch in diesen Fällen zu vermeiden, dass es im Rahmen des Vorabverständigungsverfahrens zu widersprüchlichen Sachverhaltswürdigungen aufgrund einer mit Bindungswirkung erteilten Auskunft kommt. Die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG im Lohnsteuerabzugsverfahren stellt eine solche Auskunft mit Bindungswirkung dar. Steht einer Vorabverständigungsvereinbarung eine bereits erteilte Anrufungsauskunft nach § 42e EStG entgegen, sollte die Finanzbehörde Anrufungsauskünfte daher unter denselben Voraussetzungen widerrufen können wie verbindliche Auskünfte nach § 89 AO und verbindliche Zusagen nach § 204 AO.

Zur Klarstellung (und insoweit auch korrespondierend zur Regelung in § 89a Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 AO-E) erscheint daher die Ergänzung des § 89a Absatz 5 Satz 1 AO-E um die Anrufungsauskunft nach § 42e EStG geboten.

21. Zu Artikel 5 Nummer 4 (§ 89a Absatz 3 Satz 7 AO)

Der Gesetzentwurf zu § 89a AO enthält an diversen Stellen Regelungen, nach denen das BZSt jeweils im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde (oder der von dieser beauftragten Behörde) handelt. Der Bundesrat begrüßt ausdrücklich, dass die notwendige Mitwirkung der Länder im Vorabverständigungsverfahren damit sichergestellt werden soll.

Er bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren jedoch die Formulierung in § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E zu prüfen.

Begründung:

Die Mitwirkung der Länder über die Herstellung des Einvernehmens mit den zuständigen obersten Landesfinanzbehörden (oder der von diesen beauftragten Behörden) ist u. a. für die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens in § 89a Absatz 1 Satz 1 AO-E, für das Führen des Verständigungsverfahrens in § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E, für die Prüfung bestimmter Voraussetzungen in § 89a Absatz 4 Satz 2 AO-E und für die Entscheidung über Anträge auf Erweiterung des Geltungszeitraums in die Zukunft oder Vergangenheit in § 89a Absatz 6 Satz 3 AO-E geregelt.

Die Einvernehmensregelung findet nach der Begründung zum Gesetzentwurf für alle Verfahrensstadien eines Vorabverständigungsverfahrens Anwendung.

Obwohl nach der Begründung zu § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E neben der Einleitung und dem Führen des Vorabverständigungsverfahrens auch die Unterzeichnung der Vorabverständigungsvereinbarung das Einvernehmen mit der zuständigen Landesfinanzbehörde erfordert, fehlt allerdings eine entsprechende Aussage im Gesetz. Die im Gesetzentwurf enthaltene Formulierung in § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E regelt (nur), dass ein Vorabverständigungsverfahren im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde geführt wird.

Da die Unterzeichnung einer Verständigungsvereinbarung den Abschluss des Verfahrens markiert und damit eine Festlegung der Verwaltung verbunden ist, darf auch die Entscheidung zur Unterzeichnung einer Verständigungsvereinbarung nur im Einvernehmen mit den Landesfinanzbehörden getroffen werden. Nach der Begründung zum Gesetzentwurf soll dies von § 89 Absatz 3 Satz 7 AO-E auch umfasst sein.

Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass für alle anderen Stadien und Handlungen in einem Vorabverständigungsverfahren im Gesetzentwurf jeweils eigene Einvernehmensregelungen getroffen werden, könnte die Formulierung in § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E jedoch zu Missverständnissen Anlass geben. Eine gesetzliche Klarstellung in § 89a Absatz 3 Satz 7 AO-E sollte geprüft werden.

22. Zu Artikel 5 Nummer 4 (§ 89a Absatz 7 Satz 1 bis 4 AO)

In Artikel 5 Nummer 4 § 89a Absatz 7 sind die Sätze 1 bis 4 wie folgt zu fassen:

„Die nach Absatz 1 Satz 1 zuständige Behörde erhebt für die Bearbeitung eines Antrags nach Absatz 1 oder Absatz 6 Satz 1 Gebühren, die vor Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens oder der Bearbeitung eines Verlängerungsantrags festzusetzen sind. Die Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens oder die Bearbeitung eines Verlängerungsantrags erfolgt durch die Versendung des ersten Schriftsatzes an den anderen Vertragsstaat. Die Gebühr ist vom Antragsteller innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe ihrer Festsetzung zu entrichten. Das Vorabverständigungsverfahren oder die Bearbeitung eines Verlängerungsantrags wird erst eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden und die Gebühr entrichtet ist.“

Begründung:

Zwar führt die Bearbeitung eines Verlängerungsantrags im Ergebnis zu einem Verständigungsverfahren. Dennoch sollte die Bearbeitung eines Verlängerungsantrags aus Gründen der Rechtsklarheit und -sicherheit ausdrücklich in Absatz 7 benannt werden.

23. Zu Artikel 5 Nummer 4a - neu - (§ 152 Absatz 3 Nummer 4,
Absatz 8 Satz 1 Nummer 5 - neu - AO)

In Artikel 5 ist nach Nummer 4 folgende Nummer 4a einzufügen:

„4a. § 152 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 Nummer 4 wird wie folgt gefasst:

„4. bei jährlich abzugebenden Lohnsteueranmeldungen, bei Anmeldungen von Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen nach § 48 Absatz 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung sowie bei jährlich abzugebenden Versicherungsteuer- und Feuerschutzsteueranmeldungen.“

b) Absatz 8 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 3 wird das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt.

bb) In Nummer 4 wird der Punkt am Ende durch das Wort „und“ ersetzt.

cc) Folgende Nummer 5 wird angefügt:

„5. Anmeldungen der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung. ““

Begründung:

§ 152 AO wird um Regelungen zur Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 UStDV ergänzt.

Die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung ist im Rahmen der Vorschriften zur Dauerfristverlängerung geregelt (§§ 46 bis 48 UStDV). Der Unternehmer kann beim Finanzamt beantragen, die Fristen für die Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und für die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern (§ 46 Satz 1 UStDV). Das Finanzamt gewährt Unternehmern, die ihre Voranmeldungen monatlich zu übermitteln haben, die Fristverlängerung nur gegen eine Sondervorauszahlung (§ 47 Absatz 1 UStDV).

Die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung stellt – ebenso wie die regulären Umsatzsteuer-Vorauszahlungen im Voranmeldungsverfahren – eine Steuervorauszahlung für das jeweilige Kalenderjahr dar (§ 47 Absatz 1 UStDV). Sie ist auf die Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des betreffenden Kalenderjahrs anzurechnen (§ 48 Absatz 4 Satz 1 UStDV).

Die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung tritt folglich nur in Kombination mit dem monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren auf. Die Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 UStDV ist deshalb systematisch und organisatorisch in das reguläre Voranmeldungsverfahren eingegliedert. So richtet sich die Frist zur Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach der gesetzlichen Frist für die erste reguläre Umsatzsteuer-Voranmeldung des Kalenderjahrs (§ 48 Absatz 2 Satz 1 UStDV). Mit der Anrechnung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung auf die Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des betreffenden Kalenderjahrs – mithin in der Regel für den Monat Dezember (vgl. Abschnitt 18.4 Absatz 5 Satz 1 und 2 UStAE) – besteht ferner eine unmittelbare Verknüpfung der Zahlungsstränge.

Formal betrachtet ist die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 1 UStDV zwar gesondert anzumelden. Allerdings ist die Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung inhaltlich eine fristgestaltende Komponente für das unterjährige Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren und auch insofern Teil desselben.

Zu Buchstabe a:

Um diesen Besonderheiten Rechnung zu tragen, wird die Ausnahmeregelung des § 152 Absatz 3 Nummer 4 AO um die jährlich abzugebende Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung ergänzt, sodass § 152 Absatz 2 AO im genannten Bereich insgesamt keine Anwendung findet. Hierdurch wird eine einheitliche Regelung im Bereich des Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahrens sichergestellt. Die Frage des „Ob“ einer Festsetzung von Verspätungszuschlägen im Rahmen des Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahrens bestimmt sich in diesen Fällen damit nach § 152 Absatz 1 AO.

Zu Buchstabe b:

Durch die Ergänzung des § 152 Absatz 8 AO um eine neue Nummer 5 wird ferner klargestellt, dass der Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Anmeldung über die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 UStDV nicht nach § 152 Absatz 5 Satz 1 AO, sondern nach § 152 Absatz 8 Satz 2 AO zu berechnen ist.

Auch in diesem Zusammenhang wird der inhaltlichen Abhängigkeit beider Verfahren nur dann Rechnung getragen, wenn auch für die Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung die Sonderregelung für Steueranmeldungen in § 152 Absatz 8 AO zur Anwendung kommt. Die in § 152 Absatz 8 Satz 1 Nummer 1 AO der aktuellen Fassung verwendete Formulierung „vierteljährlich oder monatlich abzugebende Steueranmeldungen“ könnte zwar als Überbegriff für das unterjährige Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren zu verstehen sein. Um Unsicherheiten in der Rechtsanwendung zu vermeiden, wird zur Klarstellung alternativ die eingangs dargestellte Ergänzung vorgeschlagen. In der Folge findet § 152 Absatz 8 AO dann ausdrücklich auch auf die Anmeldung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung nach § 48 Absatz 2 UStDV Anwendung.

24. Zu Artikel 5 Nummer 7 (§ 251 Absatz 2 Satz 2 AO)

In Artikel 5 Nummer 7 ist in § 251 Absatz 2 Satz 2 die Angabe „§ 78“ durch die Angabe „§ 71“ zu ersetzen.

Begründung:

Die Vollstreckung aus dem Restrukturierungsplan, auf die in der Abgabenordnung zur Ermöglichung der Vollstreckung im Verwaltungswege verwiesen werden soll, wird nicht in § 78 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz (StaRUG), sondern in § 71 des StaRUG geregelt. Der Gesetzentwurf ist daher redaktionell zu ändern.

25. Zu Artikel 7 Nummer 1 Buchstabe b (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 FVG)

Der Gesetzentwurf sieht eine Ergänzung der Zuständigkeitsregelung in § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 FVG für das Vorabverständigungsverfahren nach § 89a AO-E vor, die rechtstechnisch nicht hinreichend bestimmt erscheint.

Der Bundesrat bittet daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren den Änderungsbefehl des Artikels 7 Nummer 1 Buchstabe b zu prüfen.

Begründung:

Nach Artikel 7 Nummer 1 Buchstabe b des Gesetzentwurfs sollen in § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 FVG nach den Wörtern „der jeweils geltenden Fassung“ die Wörter „und bei der Durchführung von Vorabverständigungsverfahren nach § 89a der Abgabenordnung“ eingefügt werden. Da im bisherigen § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 FVG jedoch an zwei Stellen die Wörter „der jeweils geltenden Fassung“ vorkommen, ist der Gesetzesbefehl zu unbestimmt und in formaler Hinsicht zu prüfen.