

Position

Entwurf eines Gesetzes des Bundesministeriums der Finanzen zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

Berlin, den 5. Juni 2019

Ansprechpartner zum Thema

Geschäftsführung

Dr. Kurt-Christian Scheel

Dr. Joachim Damasky

Abteilung Steuern und Zölle

Dr. Karoline Kampermann

Koordinierungsstelle der Industrie für Elektromobilität

Matthias Krähling

I. Maßnahmen zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität

Allgemeine Anmerkungen

Mit dem Gesetzesentwurf setzt die Bundesregierung den Koalitionsvertrag zur Aufstockung der bestehenden Förderkulisse über das Jahr 2020 hinaus um. Die Automobilindustrie bewertet diese Maßnahme als guten Beitrag zum Markthochlauf der Elektromobilität (batterieelektrische Fahrzeuge (BEV), Plug-in Hybride (PHEV), Brennstoffzellenfahrzeuge (FCEV)) in Deutschland. Ohne die Elektromobilität kann das ambitionierte Ziel einer nachhaltigen Mobilität über die Elektrifizierung der Fahrzeuge, wie die Gesetzgebung in Europa es verlangt, nicht erreicht werden. Für einen erfolgreichen Markthochlauf der Elektromobilität ist die finanzielle Förderung eine der wichtigsten Voraussetzungen.

Der Gesetzesentwurf sieht grundlegend vor, bereits bestehende steuerliche Maßnahmen zur Förderung des Markthochlaufs der Elektromobilität bis 2030 zu verlängern. Lag in der Vergangenheit der Fokus bei der Förderung auf PKW, so sollten nun auch die leichten und schweren Nutzfahrzeuge gesondert berücksichtigt werden.

Die Verlängerung der bestehenden Gesetze wird gerade jetzt relevant, da die Automobilindustrie in den kommenden Jahren eine Vielzahl neuer Modelle mit Elektroantrieb (BEV, PHEV und FCEV) zur Verfügung stellen wird. Im ersten Tertiäl 2019 sind die Neuzulassungszahlen von E-Autos (BEV und PHEV) auf 31.114 Einheiten gestiegen, was einen Zuwachs von 33 Prozent im Vergleich zum Vorjahr darstellt. Der Marktanteil der deutschen Konzerne erreichte im April einen Anteil von 54 Prozent.

Dabei machen Firmenwagen 40 Prozent aller E-Neuzulassungen aus, obwohl der Firmenwagenanteil an allen Pkw-Neuzulassungen mit 33 Prozent deutlich geringer ist. 55 Prozent aller in Deutschland zugelassenen Firmenwagen kommen aus den unteren Segmenten bis einschließlich der Mittelklasse. Knapp jeder vierte Firmenwagen zählt zur Kompaktklasse („Golfklasse“).

Mit der nun vorgesehenen Einführung der Sonderabschreibung soll eine weitere der im Koalitionsvertrag vereinbarten Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität umgesetzt werden. Die Einführung der Sonderabschreibung ist insbesondere für „kleine und mittlere Unternehmen“ (KMU) wichtig. Denn Nutzer aus den Bereichen Gewerbe, Kommunen, Handwerk, Pflegedienste und Taxigewerbe sind stark durch die Restriktionen in den Innenstädten betroffen, profitieren aber nicht durch die Förderung der Dienstwagen, weil es sich bei den Fahrzeugen um Betriebsmittel handelt.

Zu den Anmerkungen im Einzelnen:

1. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG-E: Verlängerung der Sonderregelung bei der Dienstwagenbesteuerung

Wir begrüßen die geplante Verlängerung der Sonderregelung bei der Dienstwagenbesteuerung für BEV, PHEV und FCEV bis zum Jahr 2030, da sie Unternehmen und Nutzern weitere Planungssicherheit gibt. Die Verlängerung sieht vor, dass bei der Ermittlung der entstehenden Steuerlast der Bruttolistenpreis (Prozentmethode) bzw. die Anschaffungskosten für das Elektrofahrzeug nur zur Hälfte berücksichtigt werden sollen.

Zusätzlich enthält die steuerliche Förderung eigene Kriterien für den Geltungsbereich, nach denen batterieelektrische Dienstwagen (BEV, FCEV) sowie Plug-in-Hybride (PHEV) förderfähig sind, wobei die technischen Anforderungen bei PHEV schrittweise erhöht werden sollen.

Aus Vereinfachungsgründen und hinsichtlich der Rechtssystematik sollte hier jedoch an dem dynamischen Verweis auf die Kriterien des Elektromobilitätsgesetzes festgehalten werden. Damit wären zugleich auch zukünftige Evaluierungen und Novellierungen der Kriterien im Elektromobilitätsgesetzes berücksichtigt.

2. Verlängerung weiterer bestehender Maßnahmen bis 2030

Wir begrüßen die Verlängerung der bestehenden Maßnahmen zur Förderung der umweltverträglichen Mobilität. Diese stellen für den Halter wie auch für den Nutzer eines E-Autos grundsätzlich praktikable, einfache und unbürokratische Maßnahmen dar. Bei der Ausgestaltung sollte auf eine sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltung administrativ einfache Ausgestaltung geachtet werden. Im Einzelnen:

- § 3 Nr. 46 EStG-E iVm § 52 Abs. 4 S. 14 EStG-E: Verlängerung der Steuerbefreiung für Ladestrom und der Vorteile für eine zur Nutzung überlassene Ladevorrichtung

Wir begrüßen die Verlängerung dieser Maßnahmen bis 2030. Die Steuerbefreiung für vom Arbeitgeber auf dem Firmengelände zur Verfügung gestellten Ladestrom für BEV, PHEV und FCEV sowie für eine zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung ist ein wichtiges Instrument.

Die Regelung könnte jedoch eine noch deutlich höhere Anreizwirkung entfalten, wenn das Zusätzlichkeitskriterium entfallen und auch die in der Praxis häufig anzutreffenden Fälle der Gehaltsumwandlung berücksichtigt würden.

Darüber hinaus werden zudem die bestehenden Pauschalregelungen beim Laden betrieblicher Fahrzeuge im Privathaushalt des Arbeitnehmers den steigenden Fallzahlen nicht mehr gerecht. Wir regen daher zusätzlich zu den bereits vorgesehenen Maßnahmen zwei sich ergänzende Ansätze für eine weitere Vereinfachung des steuerfreien Auslagenersatzes nach § 3 Nr. 50 EStG an: Zum einen die Einführung einer Strompreispauschale je kWh zur praxisgerechten Abgeltung der Lade-

kosten und zum anderen die Anhebung der Pauschbeträge in Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 sowie die Verlängerung der Pauschalierungsmöglichkeit bis 2030 korrespondierend zu den bereits vorgesehenen Verlängerungen. Diese ergänzenden Vorschläge führen wir nachfolgend unter Ziffer II. weiter aus.

- § 3 Nr. 37 EStG-E iVm § 52 Abs. 4 S. 7 EStG-E Verlängerung der Steuerbefreiung für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads an den Arbeitnehmer

Die Verlängerung ist zu begrüßen. Auch diese Regelung könnte jedoch eine deutlich höhere Anreizwirkung entfalten, wenn das Zusätzlichkeitskriterium entfallen würde. Ansonsten bleibt der Anwendungsbereich dieser sinnvollen steuerlichen Förderungsmaßnahme sehr eingeschränkt, da die in der Praxis häufigen Fälle der Gehaltsumwandlung von der Förderung ausgeschlossen werden.

In diesem Fall wäre zudem das Schreiben vom 13.03.2019 „Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern“ redundant. Bleibt das Zusätzlichkeitskriterium weiter erhalten, sollte konsequenterweise auch die Regelung zum halben UVP (Rz. 2 des Schreibens vom 13.03.2019) für vom Arbeitgeber überlassene Fahrräder entsprechend bis 2030 verlängert werden.

- § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 6 EStG-E iVm § 52 Abs. 12 S. 2 EStG-E: Verlängerung der Steuerbefreiung für die private Nutzung des betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads

Die Verlängerung der Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads durch den Arbeitgeber (§ 3 Nr. 37 EStG) bis 2030 ist zu begrüßen.

- § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG-E iVm § 52 Abs. 37c EStG-E: Verlängerung der Pauschalbesteuerung für die Übereignung einer Ladevorrichtung sowie von Zuschüssen für den Erwerb und die Nutzung von Ladevorrichtungen

Außerdem befürworten wir die Verlängerung der Pauschalbesteuerung für die Übereignung einer Ladevorrichtung, bei der geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und die Nutzung einer Ladevorrichtung nach § 40 Abs. 2 Nr. 6 S. 2 EStG pauschal versteuert werden. Die Regelung könnte jedoch eine deutlich höhere Anreizwirkung entfalten, wenn das Zusätzlichkeitskriterium entfallen würde.

- Ergänzende Maßnahmen

Im Übrigen regen wir außerdem die Verlängerung der Kfz-Steuerbefreiung für BEV an. Aktuell gilt diese nur für Fahrzeuge, die vor dem 31.12.2020 zugelassen werden. Darüber hinaus sollte die Steuerbefreiung nach § 3d KraftStG auf PHEV und REEV (Range-extended Vehicles) ausgeweitet werden.

3. § 7c EStG-E: Einführung einer Sonder-AfA für „Elektrolieferfahrzeuge“

Eine weitere Maßnahme ist die Sonderabschreibung in Höhe von 50 Prozent für die Anschaffung neuer, rein elektrisch betriebener Lieferfahrzeuge. Diese soll nur für gewerblich genutzte Elektrofahrzeuge der Fahrzeugklassen N1 und N2 bis 7,5 Tonnen gelten.

Damit bleibt die vorgesehene Ausgestaltung der Maßnahme hinter der im Koalitionsvertrag vereinbarten Förderung zurück, die keine Beschränkung nach

- Personen- oder Lastkraftwagen,
- Technologie (BEV, PHEV, FCEV),
- Gewichtsklasse oder
- Nutzungsart (z.B. Lieferfahrzeuge) vorsieht.

Hier sollte im Gesetzgebungsverfahren nachgesteuert werden. Beispielsweise werden PKWs von Pflegediensten und Taxiunternehmen gewerblich genutzt und auch im Lieferverkehr kommen oftmals schwerere Fahrzeuge zum Einsatz. Diese würden nach dem aktuellen Entwurf nicht von der Förderung profitieren.

Zudem setzen wir uns für eine Gleichbehandlung von BEV/PHEV/FCEV ein. Es ist nicht nachvollziehbar warum PHEVs an dieser Stelle ausgeklammert werden. Gegenüber einem reinen Verbrenner sehen wir mit PHEVs deutliche CO₂-Einsparpotentiale, die eine entsprechende Berücksichtigung rechtfertigen.

Ferner ist unverständlich, warum die Förderung auf Lieferfahrzeuge - d.h. den Güterverkehr - beschränkt ist und gerade die Personensammelbeförderung mit elektrischen Bussen oder ähnlichen Personenbeförderungsfahrzeugen von der steuerlichen Förderung ausgenommen sein soll. Diese Fahrzeuge spielen insbesondere im Personennahverkehr eine tragende Rolle und können zur Verbesserung der Luftqualität in Ballungsräumen einen wesentlichen Beitrag leisten.

4. § 8 Nr. 1d GewStG-E: Halbierung der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen von Miet- oder Leasingaufwand für BEV, FCEV und PHEV mit Mindestreichweite

Grundsätzlich ist die vorgesehene Änderung zu begrüßen, allerdings sollte auch auf eine für den Steuerpflichtigen einfache Administrierbarkeit geachtet werden. Eine erhebliche administrative Mehrbelastung ergibt sich hier wie bei der Lohnsteuer durch die über die Anwendungsvorschrift § 36 Abs. 3 GewStG-E eingeführte stufenweise Anhebung der Reichweitenvoraussetzung für PHEV auf 80 km. Die beabsichtigte Erleichterung führt nur zu einer marginalen steuerlichen Entlastung, die unter Berücksichtigung des damit einhergehenden administrativen Zusatzaufwands (Anpassung von Prozessen, Systemen etc.) weiter an Attraktivität verliert. Die recht geringen Entlastungseffekte stehen ggf. in keinem angemessenen Verhältnis zu den Zusatzkosten, um diese Entlastung in den Systemen abzubilden. Zudem würde der bereits umfangreiche Katalog der gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen noch weiter verkompliziert.

II. Ergänzender Vereinfachungsbedarf beim steuerfreien Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG)

Gerade im Bereich eines Massenverfahrens wie der Lohnsteuer ergeben sich administrative Vereinfachungsmöglichkeiten sowohl für die Unternehmen als auch die Finanzverwaltung. Diese können einen Beitrag zur weiteren Unterstützung des Markthochlaufs der Elektromobilität und damit zur Erreichung der von der Bundesregierung gesteckten Klimaziele leisten. Ergänzend zu den bereits im vorgelegten Referentenentwurf enthaltenen Maßnahmen zur Förderung der Elektromobilität schlagen wir zwei weitere Ansatzpunkte mit Blick auf die Elektrifizierung der Dienstwagenflotten vor, die an der Vereinfachung des steuerfreien Auslagenersatzes gemäß § 3 Nr. 50 EStG ansetzen:

I. **Status Quo beim Laden betrieblicher Fahrzeuge im Privathaushalt des Arbeitnehmers: Bestehende Pauschalregelungen werden den steigenden Fallzahlen nicht mehr gerecht**

Mit der 1%-Regelung gemäß § 8 Abs. 2 S. 2 ff. EStG iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG ist der geldwerte Vorteil für den vom Arbeitgeber verbilligt oder unentgeltlich gestellten Ladestrom bereits abgegolten (BMF-Schreiben vom 14.12.2016, Rz. 12). Sofern der Ladestrom über eine Tank-/Ladekarte des Arbeitgebers bezogen wird, ist dies in der Praxis gut abzubilden.

Für Ladevorgänge, bei denen der Arbeitnehmer die Stromkosten selbst trägt, können ihm diese Kosten im Rahmen des § 3 Nr. 50 EStG als Auslagenersatz vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden (BMF-Schreiben vom 14.12.2016, Rz. 19). Wird das Fahrzeug an einer öffentlichen Ladestelle geladen und dafür ein Betrag in Rechnung gestellt, so lässt sich dieser leicht und einfach nachweisen und entsprechend als Auslagenersatz abrechnen.

Lädt der Arbeitnehmer seinen Dienstwagen hingegen im Privathaushalt, so ist eine Abrechnung mit den tatsächlichen Werten deutlich komplizierter: Um die Erstattung in korrekter Höhe vornehmen zu können, muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber sowohl die tatsächlich abgegebene Menge Strom sowie den individuellen Strompreis bzw. die Kosten je kWh anhand des persönlichen Vertrags mit dem Versorger nachweisen. Dabei kann zwar von der Vereinfachungsregelung in R 3.50 Abs. 2 Satz 2 LStR Gebrauch gemacht werden, wonach die Nachweisführung für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten ausreichend ist. Gleichwohl führt selbst diese zeitlich beschränkte Nachweisführung für alle Beteiligten zu nicht unerheblichem bürokratischem Aufwand, der sich mit den nachfolgend unter II. und III. beschriebenen Maßnahmen spürbar vermeiden bzw. weiter reduzieren ließe.

Dies hat auch der Ordnungsgeber erkannt und mit dem BMF-Schreiben vom 26.10.2017¹, Rz. 19a, welches das Schreiben vom 14.12.2016² insoweit ergänzt, die Möglichkeit geschaffen, auf die Nachweisführung zu verzichten, wenn monatlich nur die dort genannte Pauschale erstattet wird. Angesichts der gegenüber dem Jahr 2017 gestiegenen Strompreise einerseits sowie der gestiegenen durchschnittlichen Batteriekapazitäten und der damit insbesondere bei PHEV einhergehenden höheren elektrischen Fahrleistung andererseits haben sich die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten für die verbrauchten Strommengen stark erhöht. Die in Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 fixierten Pauschalen reichen in vielen Fällen nicht mehr aus, um diesen gestiegenen Kosten Rechnung zu tragen. Gleichzeitig führt die gestiegene Anzahl elektrisch angetriebener Dienstwagen (BEV und PHEV) zu einer Häufung der Anträge auf Auslagenersatz beim Arbeitgeber, für die in vielen Fällen aus den beschriebenen Gründen die Pauschale nicht mehr ausreicht und folglich doch wieder die Nachweise gemäß Rz. 19 des BMF-Schreibens vom 14.12.2016 beigebracht werden müssen.

Alle genannten Effekte zusammen – gestiegene Strompreise, höhere elektrische Fahrleistung insbesondere bei PHEV, sowie insgesamt mehr elektrisch angetriebene Dienstwagen – lassen im Ergebnis den administrativen Aufwand für die erforderliche Nachweisführung beim Arbeitgeber wie auch beim Arbeitnehmer und letztlich auch bei der Finanzverwaltung bereits heute ansteigen. Perspektivisch wird sich dieser Befund mit dem Hochlauf der Elektromobilität weiter verstärken.

Um Arbeitgeber, Arbeitnehmer sowie die Finanzverwaltung zu entlasten schlagen wir folgende Ansätze vor:

II. Einführung einer Strompreispauschale je kWh zur praxisgerechten Abgeltung der Ladekosten

Um das Laden des betrieblichen Fahrzeugs im Privathaushalt für den Arbeitnehmer attraktiv und für den Arbeitgeber administrativ einfach zu halten, regen wir die Einführung einer Strompreispauschale je kWh etwa in Anlehnung an die Entfernungspauschale an, um die Ladekosten pauschal und verursachungsgerecht abzugelten und die Nutzung von BEV und PHEV hinsichtlich der Erstattung der Betriebskosten nicht schlechter zu stellen als bei Verbrennern.

Sofern ein Ladevorgang anhand einer Einzelabrechnung oder anhand eines einzelnen Belegs nachvollzogen werden kann, lässt sich der an den Arbeitnehmer zu erstattende Auslagenersatz zweifelsfrei beziffern. In der Praxis wird dies aber für zahlreiche Ladevorgänge nicht der Fall sein, beispielsweise wenn das Fahrzeug beim Arbeitnehmer zu Hause mit dessen Haushaltsstrom geladen wird. In diesen Fällen sollte es ersatzweise zulässig sein, dass die geladene Strommenge, für welche dem Mitarbeiter Kosten entstanden sind und die als pauschaler Auslagenersatz durch den Arbeitgeber erstattet werden soll, selbst ermittelt werden kann.

¹ BMF-Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 26.10.2017 (IV C 5 - S 2334/14/10002-06 BStBl 2017 I S. 1439) - Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr; BMF-Schreiben vom 14. Dezember 2016 (BStBl 2016 I S. 1446) zur Anwendung der einkommensteuerlichen und lohnsteuerlichen Vorschriften.

² BMF-Schreiben an die obersten Finanzbehörden der Länder vom 14.12.2016 (IV C 5 - S 2334/14/10002-03 BStBl 2016 I S. 1446) - Gesetz zur steuerlichen Förderung von Elektromobilität im Straßenverkehr; Anwendung der einkommensteuerlichen und lohnsteuerlichen Vorschriften.

Dieser Ansatz würde einen großen bürokratischen Aufwand für die Nachweisbeschaffung und spätere Aufbewahrung in den Fällen vermeiden, in denen die Pauschalen gemäß Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 die Ladekosten nicht mehr abdecken.

Vor dem Hintergrund der fortschreitenden Digitalisierung sollte es für den selbst ermittelten Wert der an das betriebliche Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeug von privater Seite jeweils abgegebenen Strommenge ausreichend sein, wenn der Arbeitnehmer diese erfasst und der Arbeitgeber sie mit einer definierten (einheitlichen) Strompreispauschale je kWh multipliziert und auszahlt. Ein solcher Prozess würde zu sachgerechten Ergebnissen führen, ohne dass dabei unnötiger Bürokratieaufwand entstünde.

Im Jahr 2017 lag der durchschnittliche Strompreis in der Grundversorgung bei 30,94 Cent/kWh. Bei einem Vertrag außerhalb der Grundversorgung lag er bei 29,61 Cent/kWh sowie bei 29,12 Cent/kWh bei einem nicht örtlichen Versorger.³ Dies ergibt für das Jahr 2017 einen Durchschnittspreis von 29,89 Cent/kWh. Der Wert für 2019 wird inzwischen bereits etwas höher sein. Diese Zahlen verdeutlichen bereits, dass für fast jeden Arbeitnehmer ein unterschiedlicher Strompreis je Kilowattstunde zugrunde gelegt werden müsste. Zudem ändert sich dieser Preis in der Regel von Jahr zu Jahr und dies nicht zwingenderweise zum Jahreswechsel, sondern durchaus auch innerhalb eines Monats.

Unter Berücksichtigung von Ladeverlusten⁴ sowie der zu erwartenden weiteren Steigerung sowohl von Strompreis als auch elektrischer Fahrleistung erscheint ein pauschaler Ansatz von etwa 35 Cent je abgegebene kWh aktuell als sachgerecht.

Eine Strompreispauschale je abgegebener kWh zusätzlich zu den bestehenden Möglichkeiten des Auslagenersatzes auf Basis des individuellen Nachweises anhand der Stromversorger-Rechnung sowie der (erhöhten) Pauschalen gemäß Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 stellt eine praxisgerechte Erstattung der Auslagen des Arbeitnehmers für das private Laden zu Hause dar, die die aufwendige individuelle Nachweisbeschaffung vermeidet. Darüber hinaus sehen wir folgende Vorteile eines solchen Ansatzes:

- Betriebliche Hybridelektrofahrzeuge mit geringerer Reichweite würden vermehrt zuhause geladen werden. Somit könnte der Arbeitnehmer möglichst viele Kilometer klimaneutral fahren, im Speziellen auf dem Weg zur ersten Tätigkeitsstätte.
- Betriebliche Elektrofahrzeuge sowie Hybridelektrofahrzeuge wären flexibler nutzbar, da die Kosten für das Laden zuhause erstattet würden.
- Ladeinfrastruktur beim Arbeitgeber müsste nicht überproportional stark aufgebaut werden.

Die vorgeschlagene Strompreispauschale sollte auch für die Bestimmung der Fahrzeuggesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG zu Grunde gelegt werden können.

III. Anhebung der Pauschbeträge in Rz. 19a des BMF-Schreibens vom 26.10.2017 und Verlängerung der Pauschalierungsmöglichkeit

Gemäß dem genannten BMF-Schreiben bestehen keine Bedenken, für den Zeitraum vom 01.01.2017 bis 31.12.2020 zur Vereinfachung des Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Dienstwagens (nur Pkw) nach § 3 Nr. 50 EStG und zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert folgende monatlichen Pauschalen typisierend zugrunde zu legen:

³ „Energiepreise und Transparenz für Verbraucher – Der Strompreis“ des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (Stand 20.03.2019). Vgl. zudem die anliegende Übersicht über die Strompreisentwicklung seit 1998.

⁴ Hier kann aktuell von einem Wert von mindestens 10 Prozent pro Ladevorgang ausgegangen werden, vgl. z.B. „Studie zur Elektromobilität – Nutzung der mittelständischen Tankstelleninfrastruktur für die Elektromobilität“, MEW Mittelständische Energiewirtschaft Deutschland, 2016, S. 18 (Stand 16.04.2019).

- Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:
 - 20 Euro für Elektrofahrzeuge und
 - 10 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.
- Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:
 - 50 Euro für Elektrofahrzeuge und
 - 25 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.

Die pauschale Bewertung der privat verauslagten Ladevorgänge stellt weiterhin einen guten Ansatz zur Verfahrenserleichterung dar und sollte auch über den derzeit vorgesehenen Zeitraum bis Ende 2020 hinaus beibehalten bzw. bis zum Jahr 2030 verlängert werden.

Angesichts steigender Strompreise einerseits und zunehmender Batteriekapazitäten andererseits regen wir zudem eine Aktualisierung bzw. Anhebung der jeweiligen monatlichen Pauschbeträge auf Basis folgender typisierender Annahmen an, um so den aktuellen Marktgegebenheiten passgenauer Rechnung tragen zu können:

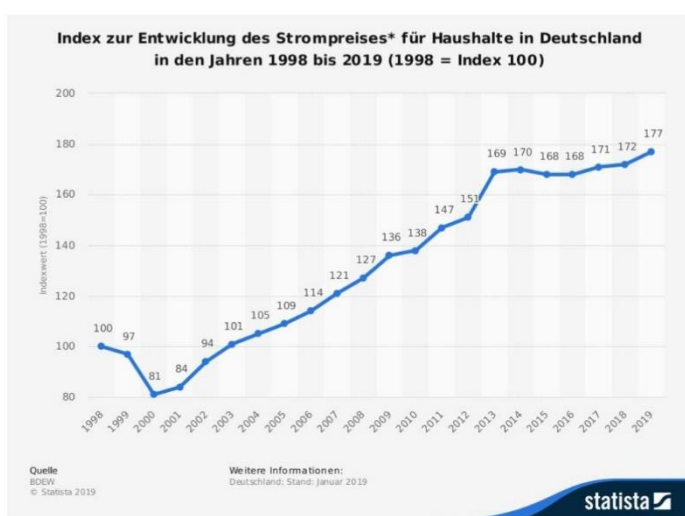
Die im Jahre 2017 festgesetzten Pauschalen basierten auf einem Strompreis von ca. 25 Cent je kWh. Basierend auf dem o.g. Strompreis von ca. 35 Cent je kWh (unter Berücksichtigung von Ladeverlusten) sollten die Pauschalen wie folgt angehoben werden (50 / 25 Cent x 35 Cent):

- Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:
 - 30 Euro für Elektrofahrzeuge und
 - 15 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.
- Ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:
 - 70 Euro für Elektrofahrzeuge und
 - 35 Euro für Hybridelektrofahrzeuge.

Die Anhebung der Pauschbeträge stellt insbesondere für kleine und mittelständische Unternehmen eine administrativ schlanke Möglichkeit dar, die zunehmende Elektrifizierung im Dienstwagensektor lohnsteuerlich abzubilden. Wünschenswert wäre zudem eine regelmäßige Überprüfung der Angemessenheit der Werte seitens der Finanzverwaltung.

Die Pauschbeträge sollten auch für die Bestimmung der Fahrzeuggesamtkosten i.S.d. § 8 Abs. 2 S. 4 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG zu Grunde gelegt werden können.

Anlage



III. Weitere Maßnahmen zur Förderung umweltfreundlicher Mobilität: Pauschalversteuerung

1. Neue Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 EStG-E für Jobtickets

Mit der Neuregelung soll neben der bestehenden Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 15 EStG alternativ eine 25 % Pauschalbesteuerung vorgenommen werden können, um die Anrechnung der Leistungen auf die Entfernungspauschale zu vermeiden.

Die beabsichtigte Pauschalierungsmöglichkeit ist aus steuersystematischer Sicht verfehlt: Sie führt dazu, dass an sich steuerfreie Sachbezüge nach § 3 Nr. 15 EStG quasi durch die Hintertür und in vollem Umfang steuerpflichtig werden. Mit der Einführung des § 3 Nr. 15 EStG wollte man beide Seiten, also Arbeitgeber und Arbeitnehmer, fördern; der Arbeitgeber muss keine Steuern pauschalieren bzw. entrichten und die Arbeitnehmer sollen vermehrt Jobtickets erhalten. Es wäre daher aus der Steuersystematik heraus nur sinnvoll, zumindest auf die Anrechnung bei den Werbungskosten zu verzichten. In diesem Fall bestünde auch nicht die Notwendigkeit der Pauschalierung von Jobtickets, die überwiegend privat genutzt würden.

Darüber hinaus bestehen eine Reihe von Zweifelsfragen und Bedenken mit Blick auf die Anwendung einer solchen Regelung:

- Der Referentenentwurf sieht zu der bereits bestehenden Option (i) einer 15%igen Pauschalbesteuerung *mit* Anrechnung auf die Entfernungspauschale alternativ eine (ii) 25%ige Pauschalbesteuerung *ohne* Anrechnung auf die Entfernungspauschale vor. Während Option (i) eine Entlastung beim Steuersatz bedeutet, sinkt bei Option (ii) durch das geringere Steuersatzgefälle der lohnsteuerliche Anreiz für den Arbeitgeber. Zudem führt bei Option (ii) die Ermittlung der Bemessungsgrundlage (alle Aufwendungen des Arbeitgebers) in großen Unternehmen zu administrativem Mehraufwand und Schwierigkeiten, da die Vergabe solcher Tickets meist dezentral abgewickelt wird. Daher sollte diese vermeintliche Erleichterung als Option ausgestaltet und nicht verpflichtend implementiert werden.
- Es stellt sich weiter die Frage, was unter dem Kriterium der „Einheitlichkeit“ verstanden wird: Einheitlich je Arbeitgeber, je Standort, je Arbeitnehmergruppe, etc.? Oder soll „einheitlich“ so zu verstehen sein, dass die Bestimmung generell für alle Job-Tickets gilt, unabhängig davon ob es sich um Fälle des § 3 Nr. 15 EStG handelt, d.h. dass die Regelung sowohl die Job-Tickets, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn als auch diejenigen, die im Rahmen von Gehaltsumwandlungen vergeben werden, umfasst? Dies würde schließlich dazu führen, dass alle Job-Tickets steuerpflichtig werden und die Möglichkeit des § 3 Nr. 15 EStG de facto nicht mehr bestehen würde. Oder besteht hier ein Wahlrecht, jeweils für eine Gruppe die Pauschalierungsmöglichkeit einheitlich anzuwenden?
- Auf das Kriterium der „Einheitlichkeit“ sollte vor diesem Hintergrund grundsätzlich verzichtet werden, allein schon, um nicht die Möglichkeiten der Incentivierung von vornherein auszuschließen.
- Tatsächlich wird sich auf Seiten der Arbeitnehmer in vielen Fällen keine Notwendigkeit zur Anrechnung der steuerfreien Arbeitgeberleistung auf die Entfernungspauschale ergeben, weil die abziehbaren Werbungskosten (einschließlich Entfernungspauschale) ohnehin den Arbeitnehmerpauschbetrag (1.000 EUR) nicht überschreiten.

Mit Blick auf die Probleme, die die Einführung der neuen Pauschalierungsnorm birgt, regen wir an, diese noch einmal grundsätzlich zu überdenken. Besagte Zuschüsse des Arbeitgebers sollten vielmehr unverändert steuerfrei gestellt bleiben, wenn der Gesetzgeber den ÖPNV wirkungsvoll fördern möchte.

Allenfalls sollte die vermeintliche Erleichterung des § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG-E (Pauschalierungsmöglichkeit für Job-Tickets mit 25%) daher als Option vorgesehen werden. Diesbezüglich bietet der Gesetzentwurf Interpretationsspielraum. Allerdings bestünde insbesondere in diesem Fall die Gefahr, dass der Arbeitgeber de facto dazu gezwungen würde, stets die Pauschalierung anzuwenden, da er verschiedene Mitarbeitergruppen (Nutzung des Job-Tickets zur Ersten Tätigkeitsstätte oder nicht; einheitliche Anwendung für Mitarbeitergruppen?) nicht auseinanderhalten kann, im Ergeb-

nis alle gleich behandelt und letztendlich die Pauschalierung anwendet, um den Arbeitnehmern nicht den Werbungskostenabzug zu kürzen.

Sachgerechter wäre überdies, auf der Anlage N ein zusätzliches Feld aufzunehmen, in dem der Steuerpflichtige ausdrücklich Angaben zu einem ggfs. erhaltenen, steuerfreien Job-Ticket und dessen Nutzungsumfang machen muss.

Im Sinne einer Erhöhung der Akzeptanz von Job-Tickets wäre es zudem sinnvoll und verwaltungseinfach, an Stelle der Einführung einer Pauschalierungsmöglichkeit die derzeitige Bescheinigungspflicht des Arbeitgebers über die steuerfreien Leistungen in Form von Job-Tickets ersatzlos zu streichen, zumal die Entfernungspauschale verkehrsmittelunabhängig und im Grundsatz auch unabhängig von der Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen/Wegekosten gilt.

2. Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung in Fällen von durch den Arbeitgeber gestellten Beförderungsmitteln zur Sammelbeförderung

Bei mehreren Unternehmen wird derzeit aufgrund der Infrastruktur des ÖPNV in bestimmten Ballungszentren zunehmend an internen individuellen Mobilitätslösungen gearbeitet, um die Arbeitnehmer in akzeptabler Zeit und in einem passenden Rahmen von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte zu bringen. Hierzu werden etwa auch vom Arbeitgeber eingesetzte Reisebusse eingesetzt.

Ergänzend zu den im Gesetzentwurf vorgesehenen Maßnahmen regen wir vor diesem Hintergrund an, eine pauschale Erhebung der Lohnsteuer zu ermöglichen für die nicht nach § 3 Nr. 32 EStG steuerfreie Sammelbeförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie bei Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG mit einem vom Arbeitgeber gestellten Beförderungsmittel; für diese pauschal besteuerten Bezüge sollte zudem die Minderung der nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 und Abs. 2 EStG abziehbaren Werbungskosten unterbleiben.

Durch den Verweis auf die Sammelbeförderung würde den umweltpolitischen Aspekten der Gesetzesbegründung Rechnung getragen werden, da von der Pauschalversteuerung so der Individualverkehr (Firmenwagen) ausgenommen wäre. Im Ergebnis wird eine einfache Pauschalversteuerung auf Basis der dem Arbeitgeber entstandenen Kosten für die Fälle erreicht, in denen die Tatbestandsmerkmale des § 3 Nr. 32 EStG nicht erfüllt sind oder der Arbeitgeber die administrativen Hürden der 15 %-Versteuerung meiden will. Auch die Finanzverwaltung könnte durch einen solchen Ansatz administrativ entlastet werden.

IV. Weitere ertragsteuerliche Änderungen (§ 8 EStG-E)

1. Erweiterung § 8 Abs. 1 EStG

Es ist zu begrüßen, dass Warengutscheine weiterhin als Sachlohn und die sogenannten Prepaid-karten als Barlohn gewertet werden. Jedoch bereitet Satz 3 große Schwierigkeiten bei der Abgrenzung, was alles unter den Anwendungsfall zusammengefasst werden kann. Dass die Ware/Dienstleistung vom „Aussteller des Gutscheins“ erbracht werden muss, führt dazu, dass verbreitete Gutscheinformen, die insbesondere die Einlösung bei mehreren Dienstleistern erlauben, möglicherweise nicht mehr als Sachlohn gewertet werden können, so z.B.

- Gutscheine für den Onlinehandel und Onlineplattformen,
- städtische Gutscheine, die dazu berechtigen, in Geschäften der jeweiligen Gemeinde Waren/Dienstleistungen zu erwerben, oder auch
- Gutscheinanbieter, die es Großunternehmen erleichtern, die Arbeitnehmer zu belohnen ohne mit jedem Einzelanbieter einen Vertrag abzuschließen.

Eine Streichung des Wortlautes „Aussteller des Gutscheins“ ist wünschenswert. Abhilfe könnte dadurch geschaffen werden, dass die Möglichkeiten der Einlösung beispielhaft aufgezählt werden, wie zum Beispiel Onlineplattformen, Einkaufszentren oder Gemeinden.

Daneben ist nicht zu erkennen, ob Gutscheine in Zukunft auf EUR-Beträge lauten dürfen, um als Sachlohn gewertet zu werden. Dies ist zwingend deutlich zu machen, um nicht einen Rückschritt zur alten Rechtslage zu machen. § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG-E sollte nicht für Gutscheine gelten, die zu einem in einer Hinsicht begrenzten Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen. Die bloße Nennung des Wertes bzw. die Nutzung eines Wertgutscheines muss unschädlich sein.

Weiterhin soll gemäß § 8 Abs. 1 S. 2 EStG-E auch eine nachträgliche Kostenerstattung zu den Einnahmen in Geld gehören. Diese Bestimmung ist dazu geeignet, die Förderung der Elektromobilität bzw. von „grüner Mobilität“ stark zu begrenzen: Sogenannte Mobilitätsbudgets oder elektronisches Tanken würden hiernach nicht mehr als Sachlohn gelten. Es bestehen zudem Abgrenzungsschwierigkeiten hinsichtlich der Frage, worauf die nachträgliche Kostenerstattung Anwendung finden sollte.

Insgesamt stellt sich die Frage, welche Zielsetzung hier verfolgt wird und welche Konsequenzen sich daraus konkret ergeben sollen. Letztlich bleibt es bei dem Problem der Abgrenzung zwischen Sach- und Barlohn. Eine weitergehende Klarstellung im Gesetz bzw. den Gesetzesmaterialien, etwa anhand von Beispielen, wäre wünschenswert. Die Unternehmen dürfen nicht dem Risiko ausgesetzt sein in die damals alte Rechtslage zurückzufallen.

Ferner erschwert eine solche Regelung eine etwaige künftige Verbesserung bei der steuerfreien Erstattung von Fortbildungskosten, da diese eine Stärkung der aktuell geltenden und nicht praxistauglichen Verfahrensweise (schriftliche Unterstützungszusage vor Vertragsabschluss mit dem Fortbildungsanbieter) darstellt. Eine Streichung der nachträglichen Kostenerstattung wäre daher wünschenswert; mit Blick auf die Abgrenzungsschwierigkeiten ist zwingend eine Präzisierung erforderlich.

2. Ergänzung § 8 Abs. 2 EStG

Die Einführung ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Anwendbarkeit mit Blick auf die Wertermittlung anhand der ortsüblichen Miete, also Mietpreisspiegeln, schränkt die Anwendung auf Ballungsräume ein, da viele Städte keinen Mietpreisspiegel haben. Somit führt diese Norm in bestimmten Gebieten zu einem erhöhten Risiko in Lohnsteueraußenprüfungen und erhöhtem Aufwand für die Nachweisführung bzw. der Dokumentation. In Summe werden nur Arbeitgeber in Gemeinden mit Mietpreisspiegeln diese Norm anwenden.

Dessen ungeachtet bestehen auch hier Abgrenzungsschwierigkeiten dahingehend, wie diese Begünstigung mit dem bestehenden Reisekostenrecht oder den Regeln zur doppelten Haushaltsführung zusammenspielt.

Beispiel: Die Miete beträgt 1.500 EUR und ist ortsüblich; gem. § 8 Abs. 2 EStG kann der Ansatz eines Sachbezugs unterbleiben, wenn der Arbeitnehmer min. 2/3 der ortsüblichen Miete zahlt. 2/3 sind nun 1.000 EUR, die steuerfrei im Rahmen der doppelten Haushaltsführung erstattet werden dürfen. Ein solches Ergebnis wäre zu begrüßen.

V. Neuregelung von sog. Share Deals bei der Grunderwerbsteuer

Ergänzungstatbestand für Anteilseignerwechsel bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG): Dieser neu eingeführte Tatbestand fingiert einen Grundstückserwerb, wenn sich der Gesellschafterbestand einer grundbesitzenden Kapitalgesellschaft innerhalb von 10 Jahren unmittelbar bzw. mittelbar dergestalt ändert, dass mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.

Dabei wird offensichtlich unterstellt, dass eine Anteilsveräußerung im Rahmen eines Share Deals durchgeführt wird und nicht im Rahmen eines Asset Deal um Grunderwerbsteuer zu sparen. In der Regel hat die Durchführung im Rahmen eines Share Deals jedoch betriebswirtschaftliche Gründe und ermöglicht z.B. die administrativ einfache Übertragung von Vertragsverhältnissen ohne Zustimmung von Vertragspartnern, während dies beim Asset Deal notwendig wäre. Share Deals sind daher insbesondere auch bei konzerninternen Sachverhalten anzutreffen, bei denen sich der wirtschaftliche Eigentümer der Grundstücke – die Konzernmutter – nicht ändert. Es wird daher dringend dafür plädiert, eine Ausnahme für Konzernsachverhalte in die Gesetzesänderung aufzunehmen, um betriebswirtschaftlich notwendige Umstrukturierungen im Konzern ohne Ände-

zung der letzten Eigentumsverhältnisse nicht unnötig zu erschweren.

VI. Änderung des Umsatzsteuergesetzes (Umsetzung Quick Fixes)

Die Vorgaben der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung 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) sowie der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (Quick Fixes) sind grundsätzlich zu begrüßen. Sie sind im vorliegenden Referentenentwurf an vielen Stellen zudem klar und an einigen Stellen – scheinbar – auch praxisfreundlich umgesetzt.

Zu mehreren Regelungen bestehen jedoch noch teils erhebliche Zweifelsfragen, auf die wir im Folgenden eingehen. Klarstellungsbedarf ergibt sich insbesondere mit Blick auf die folgenden Regelungen:

- § 3 Abs. 6a S. 5 UStG-E: Verwendung der USt-ID durch Zwischenhändler

Nach den Ausführungen in der Gesetzesbegründung (S. 145) sei hier ein positives Tun erforderlich, insbesondere reiche die „formularmäßig abgedruckte USt-ID Nummer“ nicht aus.

Es muss hier eine praxisgerechte Umsetzung erfolgen und zusätzlicher Schriftverkehr in Form von „Bestätigungen“ möglichst vermieden werden. Es sollte daher ausreichen, wenn in Auftragschreiben, Bestellungen, etc. die USt-ID Nummer in den vorgesehenen Formularfeldern angezeigt wird (dies bedarf eines entsprechenden Ansteuerns des Feldes im ERP-System und wäre daher positives Tun und nicht lediglich „formularmäßig abgedruckt“).

- § 3 Abs. 6a S. 7 UStG-E: Nachweis bei Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr

Unseres Erachtens erübrigt sich die Neuregelung durch die bereits bestehende Regelung in § 3 Abs. 8 UStG. Es stellt sich etwa die Frage, ob die Regelung im Drittlandsfall womöglich impliziert, dass im Falle des Incoterm DDP (d.h. Zwischenhändler schuldet EUST) die Vermutung gilt, dass der Zwischenhändler als Lieferant auftritt.

Die Neuregelung würde bei der Zollanmeldung durch den Zwischenhändler eigentlich dessen Lieferung zur bewegten Lieferung mit Abgangsort im Drittland machen. Aufgrund von § 3 Abs. 8 UStG wird aber bei einer Zollanmeldung durch den Zwischenhändler, wodurch dieser zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer wird, wiederum eine steuerpflichtige Inlandslieferung fingiert. Wir können daher bei dieser Neuregelung keinen eigenständigen Regelungsgehalt erkennen, da diese u.E. immer durch § 3 Abs. 8 UStG überlagert wird.

Beispiel:

Lieferant (L) aus Japan verkauft an Zwischenhändler (Z) in Deutschland und dieser an einen Erwerber (E) in Deutschland. Z holt die Ware in Japan ab und transportiert diese nach Deutschland. Er führt die Ware im eigenen Namen in Deutschland ein (Zollanmeldung).

Lösung nach bisherigem Recht:

Variante 1: Z tritt nicht als Lieferant auf

Die Lieferung von L an Z ist die warenbewegte Lieferung, steuerfrei als Ausfuhr in Japan (Lieferort Japan nach § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 6 UStG).

Die Lieferung von Z an E ist steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland (Lieferort Deutschland nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG). Auf § 3 Abs. 8 UStG kommt es hier nicht an.

Variante 2: Z tritt als Lieferant auf

Die Lieferung von L an Z ist die ruhende Lieferung und steuerbar in Japan nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 und Abs. 6 S. 6 UStG.

Die Lieferung von Z an E ist die warenbewegte Lieferung, steuerbar in Japan (Lieferort nach § 3 Abs. 6 S. 1 und Abs. 6 S. 6 UStG). Aufgrund § 3 Abs. 8 UStG wird hier aber der Lieferort in Deutschland fingiert, so dass Z an E steuerpflichtig abrechnen muss.

Lösung nach neuem Recht:

Variante 1: Z tritt nicht als Lieferant auf

Die Lieferung von L an Z ist die warenbewegte Lieferung, steuerfrei als Ausfuhr in Japan (Lieferort Japan nach § 3 Abs. 6 S. 1 und Abs. 6a S. 4 und 7 UStG).

Die Lieferung von Z an E ist steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland (Lieferort Deutschland nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG). Auf § 3 Abs. 8 UStG kommt es hier nicht an.

→ kein Unterschied zur bisherigen Regelung

Variante 2: Z tritt als Lieferant auf

Die Lieferung von L an Z ist die ruhende Lieferung und steuerbar in Japan nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 und Abs. 6a S. 4 und 7 UStG.

Die Lieferung von Z an E ist die warenbewegte Lieferung, steuerbar in Japan (Lieferort nach § 3 Abs. 6 S. 1 und Abs. 6a S. 4 und 7 UStG). Aufgrund § 3 Abs. 8 UStG wird hier aber wiederum der Lieferort in Deutschland fingiert, so dass Z an E steuerpflichtig abrechnen muss.

→ Im Ergebnis auch hier kein Unterschied zur bisherigen Regelung

- § 4 Nr. 1b UStG-E: Zusammenfassende Meldung (ZM) als Voraussetzung für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Die rechtzeitige Abgabe der ZM wird materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung von EU-Lieferungen. Eine nicht-vollständige bzw. nicht-korrekte Abgabe von ZMs führt zur Versagung der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen. Ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 146) wirkt die Berichtigung bzw. die verspätete Abgabe für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Dies ist eindeutig zu begrüßen.

Hierzu sollten jedoch weitere Klarstellungen bzw. Erläuterungen zur Verfügung gestellt werden, welche Auswirkungen verspätete ZMs bzw. die entsprechenden Berichtigungen von fehlerhaften ZMs haben und wie dies in der Praxis umzusetzen ist. Zur Vermeidung von Unsicherheiten wäre es wünschenswert, wenn eine Klarstellung erfolgt, dass insoweit eine vorübergehende Korrektur der UST-VA nicht erforderlich ist.

- § 6a Abs. 1 S. Nr. 4 UStG-E: USt-ID als Voraussetzung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung

Gemäß § 6a Abs. 1 S. Nr. 4 UStG-E muss der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer zum Zeitpunkt der Lieferung eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden. Sofern zum Zeitpunkt der Lieferung keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers vorhanden bzw. bekannt ist, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Steuerfreiheit gewährt wird bzw. inwieweit der Buchnachweis rückwirkend „korrigiert“ werden kann.

Zudem sollte möglichst eine Klarstellung in Bezug auf den Begriff „Verwendung“ erfolgen, die die Anforderungen in der Praxis berücksichtigt.

- § 6b UStG-E: Konsignationslagerregelung

Auch hinsichtlich der Umsetzung der Vereinfachungsregel für Konsignationslager, die in der Automobilindustrie eine wichtige Rolle spielen, ergeben sich noch zahlreiche Zweifelsfragen bzw. Klarstellungsbedarf:

- § 6b Abs. 1 UStG-E: Es ist definitiv zu begrüßen, dass das BMF davon ausgeht, dass die BFH-Rechtsprechung zu Konsignationslagern aus dem Jahr 2016 mit der gesetzlichen

Neuregelung obsolet wird. Dennoch könnte dies u.E. auch mit der Neuregelung in § 6b UStG weiterhin anders gesehen werden. Die Neuregelung setzt auf dem innergemeinschaftlichen Verbringen und der Annahme auf, dass die umsatzsteuerliche Lieferung erst bei Entnahme im Bestimmungsland bewirkt wird und hebt somit primär § 3 Abs. 1a UStG aus. Die BFH-Rechtsprechung setzt jedoch schon vorher an und kommt unmittelbar zum Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Abgangsland und gar nicht mehr zum Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Verbringens oder einer späteren Lieferung im Bestimmungsland. Somit könnte ggfs. weiterhin argumentiert werden, dass die BFH-Fälle doch nicht vom neuen § 6b Abs. 1 UStG-E erfasst sind. Aus unserer Sicht sollte die Klarstellung, dass die BFH-Rechtsprechung mit der Neuregelung obsolet wird, daher jedenfalls zumindest in die Gesetzesbegründung mit aufgenommen werden.

- *§ 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG-E:* Transportbeauftragung durch den die Ware liefernden Unternehmer oder einen von ihm beauftragten Dritten: Die Formulierung im Gesetzentwurf lautet „Der Unternehmer oder ein vom Unternehmer beauftragter Dritter befördert oder versendet“, womit die EU-Regelung 1:1 umgesetzt wurde. Es stellt sich hier – ebenso wie auch schon bei der EU-Vorschrift selbst – die Frage, ob wirklich nur Transporte durch den Lieferanten oder von ihm beauftragte Dritte zulässig sein sollen. Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass die Regelung auch dann gilt, wenn der Abnehmer die Ware selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten (Spediteur) abholt.
- *§ 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG-E:* Liefernder Unternehmer kennt den potentiellen Abnehmer der Ware zum Zeitpunkt des Transportbeginns: Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass die Regelung sowohl für Fälle, in denen der Abnehmer im Zeitpunkt des Transportbeginns bereits verbindlich feststeht, als auch für solche Fälle, in denen der Abnehmer in diesem Zeitpunkt nur potentiell feststeht, gilt. Analog zu obigem Petitum sollte explizit klargestellt werden, dass die BFH-Rechtsprechung zum verbindlichen Abnehmer im Zeitpunkt des Transportbeginns keine Anwendung mehr findet.

Es wäre zudem eine Klarstellung wünschenswert, wie hinsichtlich dieses Aspekts künftig mit inländischen bzw. drittlandsbezogenen Konsignationslagergeschäften zu verfahren ist.

- *§ 6b Abs. 1 Nr. 2 UStG-E:* Liefernder Unternehmer darf im Bestimmungsland nicht ansässig sein (keine Betriebsstätte des Lieferanten im Bestimmungsland): Es bedarf einer Klarstellung, dass hierunter nicht die „reine“ umsatzsteuerliche Registrierung des liefernden Unternehmers ohne eine feste Niederlassung (entsprechend der gefestigten Auslegung) fällt. Die Abgrenzung kann aber für den Empfänger schwierig sein, da er dies nicht ohne weiteres erkennen kann. Daher ist möglichst eine Vereinfachungsregelung vorzusehen, wonach im Zweifel die Regelungen zum Konsignationslager angewendet werden können.

Dies ist auch in Bezug auf die Regelung in § 6b Abs. 6 UStG-E relevant, da die Gesetzesbegründung hier den Beispielsfall erwähnt, dass der Lieferant innerhalb der 12 Monate im Bestimmungsland „ansässig“ wird (S. 167).

Diese Regelung hat für die Automobilindustrie vor dem Hintergrund der zahlreichen Umsatzsteuerregistrierungen aufgrund von Werkzeugumsätzen im Ausland eine erhebliche Bedeutung.

- *§ 6b Abs. 1 Nr. 3 UStG-E:* Auch hier sollten die Anforderungen an die Verwendung der USt-ID Nummer möglichst klargestellt werden.
- *§ 6b Abs. 1 Nr. 3 UStG-E:* Aufzeichnungen des Erwerbers nach § 22 Abs. 4g UStG-E als Voraussetzung der Steuerbefreiung: Nicht klar ist, welche Prüfpflichten sich dadurch für den Lieferanten ergeben, insbesondere da scheinbar keine weiteren Nachweise verlangt werden (siehe § 6b Abs. 2 UStG-E).
- *§ 6b Abs. 2 UStG-E:* Lieferung an den Erwerber wird zu diesem Zeitpunkt einer im Abgangsland steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt: Wünschenswert wäre eine Klarstellung, dass mit dieser Fiktion die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung und der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb beim Abnehmer erst

im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager und damit bei Erteilung der Gutschrift zu erklären sind. Alles andere kann in der Praxis nicht umgesetzt werden, da der innergemeinschaftliche Erwerb systemtechnisch mit Erstellung der Ausgangsgutschrift bei Entnahme erklärt wird.

Weiterhin wäre eine Klarstellung zu begrüßen, wie hinsichtlich dieses Aspekts künftig mit inländischen bzw. drittlandsbezogenen Konsignationslagergeschäften zu verfahren ist. Sofern hier ein anderer Lieferzeitpunkt, d.h. bei Warenabgang ins Lager, Anwendung finden sollte, wenn die Bestellung eine verbindliche Bestellung ist, wäre dies operativ nicht umsetzbar. Daher ist auf einen Gleichlauf mit den Regelungen im grenzüberschreitenden EU-Fall zu achten.

Zudem sind gemäß der Gesetzesbegründung (S. 166) neben der Registerführung nach § 22 Abs. 4f UStG-E und der Angabe der USt-ID Nummer des Erwerbers keine weiteren Nachweise für Steuerbefreiungen zu erbringen. Diese Ausführung in der Begründung ist eindeutig zu begrüßen. Es ist ggf. klarzustellen, dass dies auch für die weiteren Fälle der Absätze 4 und 5 gilt.

- *Vorgelagerte Reihengeschäfte:* Ist die Konsignationslagerregelung gemäß § 6b UStG-E auch in Fällen anwendbar, wenn der Lieferung an den Erwerber im Sinne von § 6b Abs. 2 UStG-E mindestens eine weitere Lieferung vorangeht und die Ware unmittelbar vom ersten Lieferanten in das Konsignationslager des letzten Abnehmers (Erwerber) transportiert wird:

Beispiel: Beteiligte sind die Unternehmer A (aus Frankreich); B und C (beide Deutschland). C bestellt bei B, der die Ware in ein Konsignationslager bei C in Deutschland einzuliefern hat. B ordert die gleiche Ware bei A. Die Ware wird von der Produktionsstätte des A in Frankreich direkt in das Konsignationslager des C in Deutschland transportiert. Der Transport wird durch B beauftragt, der ggü. A aktiv mit seiner französischen USt-ID Nummer auftritt.

Fragen:

- a. Ist in derartigen Fällen die „Unmittelbarkeit der Lieferung“ vom 1. Abnehmer (= B) an den Erwerber (= C) erfüllt (§ 3 Abs. 6a UStG-E)?
 - b. Wenn ja, bedingt die Anwendung der Konsignations-Vereinfachung nach § 6b UStG-E, dass die bewegte Lieferung der Lieferung zwischen dem 1. Abnehmer (=B) und dem Erwerber (=C) zuzuordnen ist?
- *§ 6b Abs. 5 Nr. 1 UStG-E:* Auch hier sollten die Anforderungen an die Verwendung der USt-ID Nummer möglichst klargestellt werden.
 - *§ 18a Abs. 6 Nr. 3 UStG-E:* Es wäre wichtig klarzustellen, ob insoweit ggf. eine zusätzliche Transaktionsart für die Konsignationslagerumsätze in der ZM eingeführt werden soll, da dies weitreichende Auswirkungen für eine ERP-Umstellung hätte.
 - § 22 Abs. 4f und 4g UStG-E: Aufzeichnungspflichten (Konsignationslager-Register)
 - *§ 22 Abs. 4f und 4g UStG-E: Aufzeichnungspflichten des Erwerbers (Register):* Hierzu sollten weitere Erläuterungen zur Verfügung gestellt werden, wie dies in der Praxis abzubilden ist. Insbesondere wäre wichtig zu klären, ob die Aufzeichnungspflichten durch Angabe der entsprechenden Daten auf den Gutschriften bzw. durch Aufzeichnung und Archivierung an verschiedenen Stellen in den ERP-Systemen erfüllt werden können oder ein gesondertes Register (Liste?) erforderlich ist (was bedeutet „gesonderte Aufzeichnung“?).

Praxistaugliche Anforderungen an die Registerführung sind entscheidend. Je nach Ausgestaltung läuft die Notwendigkeit der Registerführung Gefahr, eine hohe Zusatzformalität für die Steuerpflichtigen darzustellen und im Rahmen der zeitlichen Vorgaben nicht rechtzeitig bzw. aufgrund mangelnder Informationen beim Erwerber nicht vollumfänglich im-

plementiert werden zu können. Ein solches Ergebnis würde die angestrebte Vereinfachung konterkarieren und ist daher zu vermeiden.

Da bei Anwendung der Konsignationslagerregelung (aufgrund des Vorliegens der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen) zudem „normale“ innergemeinschaftliche Lieferungen/innergemeinschaftliche Erwerbe vorliegen, welche generell bereits im Rahmen von UST-VA/ZM gemeldet werden und bereits heute den erhöhten formal- sowie materiellrechtlichen Anforderungen genügen müssen, ist die erhöhte Anforderung einer Registerführung ohnehin nur schwerlich nachvollziehbar.

- § 22 Abs. 4g S. 2 UStG-E: Da sich die Entbindung der Verpflichtung vom Führen der Aufzeichnungen nach unserem Verständnis auf den Inhaber des Lagers beziehen sollte (deutlicher ist es u. E. aus der EU-Regelung herauszulesen), sollte die Formulierung statt „ist **der Unternehmer** von den Aufzeichnungen nach Satz 1 Nummer 3, 6 und 7 entbunden“ besser lauten „ist der **Inhaber des Lagers** von den Aufzeichnungen nach Satz 1 Nummer 3, 6 und 7 entbunden.“ Die aktuelle Regelung könnte missverständlich sein. Falls dennoch der Lagerhalter diese Aufzeichnungen für den Erwerber führen soll, müsste dies dann zwischen den Parteien vertraglich geregelt werden.
- Grundsätzlich stellt sich die Frage, ob faktisch ein Wahlrecht bzgl. der Anwendung der Konsignationslagerregelung besteht. Wenn der Unternehmer/Erwerber das Register nicht führt, kommt dies sodann einem konkludenten Verzicht auf die Konsignationslagerregelung gleich oder würde dies nur den Tatbestand einer fehlenden Meldeverpflichtung (Bußgeld) nach sich ziehen?

- Ergänzender Klarstellungsbedarf: Just-In-Sequence (JIS) Lieferungen

Nicht jedes Unternehmen verfügt (noch) über Konsignationslager. Dieselben Fragestellungen wie bei Konsignationslagern stellt sich jedoch ebenfalls bei Just-In-Sequence (JIS) Lieferungen. Aus Kostengründen werden die Teile häufig komprimiert nach Deutschland transportiert und nach Ankunft bei einem Dienstleister in die vom Kunden gewünschte Reihenfolge umgepackt bzw. gereinigt, geölt etc., bevor sie zum Automobilhersteller weiter transportiert werden (teilweise befinden sich die Dienstleister auf dem Werksgelände des Herstellers bzw. in unmittelbarer Nähe).

Hier sollte in einem erläuternden BMF-Schreiben u.a. analog der Regelung in Abschn. 3.12. Abs. 4 USt-AE klargestellt werden, dass innergemeinschaftliche Lieferungen solange vorliegen, solange sich die Marktgängigkeit der Produkte nicht ändert.

- Art. 45a MWStDV: Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen

Es bedarf einer zeitnahen schriftlichen Klarstellung, dass die Gelangensbestätigung auch weiterhin wie bisher als Nachweis ausreichend ist. Die nach Art. 45 MWStDV erforderlichen neuen Nachweise dürfen allenfalls als Maximalansatz ausgestaltet werden, die der Vermutungsregel in jedem Fall Genüge tun. Sofern diese Nachweise jedoch nicht vorgelegt werden (können), sollte jedenfalls die Gelangensbestätigung wie bislang akzeptiert werden. Die entsprechende Klarstellung im Rahmen der den Gesetzentwurf flankierenden Mantel-Verordnung sollte kurzfristig veröffentlicht werden, um den Unternehmen Rechtssicherheit zu geben und die ansonsten zwingend rechtzeitig notwendige und zeitaufwendige Umstellung in den ERP-Systemen obsolet zu machen.

Herausgeber Verband der Automobilindustrie e.V. (VDA)
Behrenstraße 35, 10117 Berlin
www.vda.de

Copyright Verband der Automobilindustrie e.V. (VDA)

Stand Juni 2019