



# ESTG-Änderungen 2020: Detaillierte Übersicht aller neu kommentierten Themenbereiche.



**12 ÄNDERUNGS-  
GESETZE  
17 NEUE  
PARAGRAFEN  
UND ÜBER 100  
ÄNDERUNGEN**

## Änderungen des EStG im Jahr 2019 – mit einem Blick in die Zukunft

Prof. Dr. habil. Heinrich Weber-Grellet, VRBFH a.D.

### I. Einleitung

Notwendig wurde die Anpassung des EStG durch den Austritt Großbritanniens aus der EU (Brexit), durch das Bemühen, illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch zu verhindern und im Hinblick auf die Förderung des Mietwohnungsneubaus, der Elektromobilität und von Forschung und Entwicklung; Steuerpolitik ist eben nicht nur Fiskal-, sondern auch praktizierte Wirtschaftspolitik:

- **Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-StBG)** vom 25.3. 19, BGBl I 19, 357: §§ 3, 4g, 6b, 92a, 93, 95
- **Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmisbrauch** vom 11.7.19, BGBl I 19, 1066: §§ 2, 31, 32, 52, 62, 66, 68, 70, 71
- **Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus** vom 4.8. 19 (MietWoG), BGBl I 19, 1122: §§ 7b, 37, 52
- **Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU** vom 20.11.19 (2. DSAnpUG-EU), BGBl I 19, 1626: : §§ 10, 10a, 22a, 32b, 39, 39e, 41b, 44a, 45d, 48b, 50f, 51a, 68
- **Drittes Bürokratieentlastungsgesetz** vom 22.11.19 (3. BüroEntlG), BGBl I 19, 1746: §§ 3, 22, 39, 40a, 40b, 94, 95
- **Grundsteuer-Reformgesetz** vom 26.11.19 (GrStRefG), BGBl I 19, 1794: §§ 13, 57
- **Gesetz zur Regelung des Sozialen Entschädigungsrechts** vom 12.12.19, BGBl I 19, 2652: §§ 3, 32b, 33b, 101
- **Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften** vom 12.12.19 („JStG 2019“), BGBl I 19, 2451: §§ 1a, 2, 3, 4, 5a, 6, 6e, 7c, 7h, 8, 9, 10, 10b, 11a, 12, 13b, 15, 17, 20, 32b, 32c, 32d, 34c, 36, 36a, 38, 39, 39b, 39f, 40, 41a, 41b, 42b, 43, 44, 44a, 45a, 46, 49, 50, 50a, 50d, 51, 52, 52b, 62, 89, 91, 99
- **Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung** vom 14.12.19, BGBl I 19, 2763: § 36
- **Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen** vom 21.12.19, BGBl I 19, 2875: §§ 20, 52

- **Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht** vom 21.12.19, BGBl I 19, 2886: §§ 4, 9, 26a, 35, 35c, 39a, 50, 52, 101 – 109

- **Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) - Referentenentwurf** vom 10.12.19): §§ 3, 4, 4g, 4j, 4k, 6, 6b, 9, 36, 50d, 52

## II. Änderungen im Einzelnen

### **1. Gesetz über steuerliche und weitere Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (Brexit-StBG) vom 25.3. 19, BGBl I 19, 357: §§ 3, 4g, 6b, 92a, 93, 95.**

Das Brexit-StBG enthält notwendige Regelungen zur Begleitung des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (Vereinigtes Königreich) aus der EU. Die steuerlichen Regelungen des Gesetzes, die sowohl bei einem „harten Brexit“ (d. h. ohne ein Austrittsabkommen) als auch im Fall eines Austrittsabkommens mit Übergangsphase zur Anwendung kommen, sollen verhindern, dass der Brexit für den Steuerpflichtigen nachteilige Rechtsfolgen auslöst, obwohl dieser bereits alle wesentlichen steuerlich relevanten Handlungen vor dem Brexit vollzogen hatte („Brexit als schädliches Ereignis“). Dabei handelt es sich (einkommensteuerrechtlich) vor allem um Regelungen zur Vermeidung einer

\* zwingenden Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG, der vor dem Brexit mit dem Ziel gebildet wurde, die u. a. aufgrund der Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte ausgelöste Besteuerung stiller Reserven über einen Zeitraum von maximal fünf Jahren zu verteilen;

\* Verzinsung in den Fällen einer Ratenzahlung nach § 6b Abs. 2a EStG bei Ersatzbeschaffung im Vereinigten Königreich nach dem Brexit, sofern der Antrag auf Ratenzahlung bereits vor dem Zeitpunkt gestellt worden ist, zu dem das Vereinigte Königreich nicht mehr Mitgliedstaat der EU und auch nicht wie ein solcher zu behandeln ist;

\* schädlichen Verwendung (§ 93 Abs. 1 EStG) in bestimmten definierten „Altfällen“ und zur Verhinderung unbilliger Härten im Rahmen der „Riester“-Förderung.

### **2. Gesetz gegen illegale Beschäftigung und Sozialleistungsmissbrauch vom 11.7.19, BGBl I 19, 1066: §§ 2, 31, 32, 52, 62, 66, 68, 70, 71.**

Verhindert werden soll in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht ein missbräuchlicher Bezug von Kindergeld, indem die Anspruchsvoraussetzungen für Angehörige anderer EU- Staaten verschärft werden.

#### **a) Kindergeld-Berechtigung für EU-/EWR Ausländer (§ 62 Abs. 1a EStG)**

§ 62 Abs. 1a EStG regelt, unter welchen Voraussetzungen für EU-/EWR-Ausländer, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt begründen, ein Kindergeldanspruch besteht. Nur der EU/EWR-Ausländer hat einen Anspruch auf Kindergeld, der im Inland wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet.<sup>1</sup> Für die ersten 3 Monate nach Begründung des Wohnsitzes bzw. des gewöhnlichen Aufenthalts im Inland schließt § 62 Abs. 1a S. 1 EStG einen Kindergeldanspruch für die genannten zugezogenen Personen grundsätzlich aus. Von diesem Grundsatz wird in § 62 Abs. 1a S. 2 EStG eine Ausnahme für zugezogene Personen gemacht, die inländische Einkünfte nach §§ 13 - 19 EStG erzielen. Für Zeiträume ab dem 4. Monat macht § 62 Abs. 1a S. 3 EStG den Kindergeldanspruch von einem hierfür ausreichenden Aufenthaltsrecht abhängig.<sup>2</sup> Die Familienkasse hat die zuständige Ausländerbehörde (im Hinblick auf etwaige aufenthaltsrechtliche Auswirkungen) über die ablehnende Entscheidung zu informieren. § 62 Abs. 1a EStG ist für Kindergeldfestsetzungen anzuwenden, die Zeiträume betreffen, die nach dem 31.7.2019 beginnen.

### § 71 EStG)

§ 71 EStG ermöglicht, laufende Kindergeldzahlungen bei Bekanntwerden entscheidungserheblicher Änderungen vorläufig einzustellen und begründet ein zeitlich begrenztes Zurückbehaltungsrecht, das insbesondere Leistungsmisbrauch (Überzahlungen) verhindern soll.<sup>4</sup> Eine vorläufige Zahlungseinstellung kommt in Betracht, wenn die Familienkasse Kenntnis von Tatsachen erhält, die zu einer rückwirkenden Aufhebung der Kindergeldfestsetzung führen (§ 71 Abs. 1 EStG), insbesondere wenn die Familienkasse erfährt, dass die bisherigen Anspruchsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt sind, aber weitere Unklarheiten bestehen (Zeitpunkt des Wegfalls, Anspruch aus anderen Gründen), z.B. wenn der Berechtigte unter der angegebenen inländischen Adresse tatsächlich nicht wohnt oder wenn die Ausländerbehörde mitteilt, dass dem Berechtigten das Freizügigkeitsrecht aberkannt wurde. - Unzulässig ist die Einstellung bei fehlender Mitwirkung (bei fehlenden Unterlagen), aber keine konkreten (positiven) Hinweise auf das Nichtbestehen des Kindergeldanspruchs bestehen oder bei entscheidungsreifem Sachverhalt.

Dem Berechtigten sind unverzüglich die vorläufige Zahlungseinstellung sowie die dafür maßgeblichen Gründe mitzuteilen, soweit die Kenntnis der Familienkasse nicht auf Angaben des Berechtigten beruht; auch in allen anderen Fällen sollte der Berechtigte informiert werden. Dem Berechtigten ist Gelegenheit zu geben, sich zu den entscheidungserheblichen Tatsachen zu äußern (§ 71 Abs. 2 S. 2 EStG). Die Regelung ist ab dem 18.7.2019 anzuwenden.<sup>5</sup>

### **3. Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4.8.19 (MietWoG), BGBl I 19, 1122: §§ 7b, 37, 52**

Nach § 7b Abs. 1 EStG können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Wohnungen, die in einem Mitgliedstaat der EU belegen sind, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren Sonderabschreibungen bis zu jährlich 5 v.H. der Bemessungsgrundlage neben der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 4 EStG in Anspruch genommen wer-

<sup>1</sup> Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 62, Rz. 9; zur Vereinbarkeit mit der EuGH-Rspr vgl. BT-Drs 19/8691, 63.

<sup>2</sup> Anknüpfung an § 2 FreizügG/EU (BT-Drs 19/8691, 63).

<sup>3</sup> Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 68, Rz. 4.

<sup>4</sup> BT-Drs 19/8691, 67; Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 71, Rz. 1.

<sup>5</sup> BZSt BStBl I 2019, 846.

den.<sup>6</sup> Die anzusetzenden Anschaffungskosten/Herstellungskosten sind auf 3 000 €je qm Wohnfläche gedeckelt. § 7b EStG gilt sowohl für Einkommen als auch für Körperschaftsteuerpflichtige (zB WohnungsKapGes). Die vermietete Wohnung kann zum Betriebsvermögen oder Privatvermögen gehören, da § 7b EStG insoweit keine Einschränkung enthält. Gem. § 7b Abs. 2 EStG muss der Bauantrag bzw. die Bauanzeige zwischen dem 1.9.2018 und dem 31.12.2021 eingereicht werden; die Anschaffungskosten/Herstellungskosten dürfen 3 000 €je qm Wohnfläche nicht übersteigen und die Wohnung muss zehn Jahre lang entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Die Sonderabschreibung kann nur gewährt werden, wenn sie gemeinsam mit anderen sog De-minimis-Beihilfen für das jeweilige Unternehmen eine Gesamt-Subventionswirkung von 200 000 €in drei Jahren nicht übersteigt (§ 7b Abs. 5 EStG). Wird die Wohnung nicht zehn Jahre lang vermietet oder innerhalb des Zehn-Jahres-Zeitraums steuerfrei veräußert oder wird die Kostenobergrenze von 3 000 €innerhalb von drei Jahren durch nachträgliche Anschaffungskosten/Herstellungskosten überschritten, wird die Sonderabschreibung rückwirkend rückgängig gemacht (§ 7b Abs. 4 EStG).<sup>7</sup>

#### **4. Zweites Datenschutz-Anpassungs- und Umsetzungsgesetz EU vom 20.11.19 (2. DSAnpUG-EU), BGBl I 19, 1626: : §§ 10, 10a, 22a, 32b, 39, 39e, 41b, 44a, 45d, 48b, 50f, 51a, 68**

Dieses Gesetz enthält (eher technische) Regelungen zu

- Umfang der Übermittlung von Angaben zu geleisteten Vorsorgeaufwendungen an die zentrale Stelle (§§ 10, 10a EStG)
- Verarbeitung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen (§ 39 Abs. 8 EStG)
- Information über verwendete Daten (§ 48b EStG)
- Verwendung von Daten für eine Zuschlagsteuer (§ 51a EStG)

#### **5. Drittes Bürokratieentlastungsgesetz vom 22.11.19 (3. BüroEntlG), BGBl I 19, 1746: §§ 3, 22, 39, 40a, 40b, 94, 95**

Die steuerlichen Wirkungen sind eher gering; so regelt das Gesetz die Erhöhung von Frei-/Pauschbeträgen (§§ 3 Nr. 34, 40a, 40b EStG) und die elektronische Bereitstellung von Informationen (§§ 22 Nr. 5, 94, 95 EStG).

#### **6. Grundsteuer-Reformgesetz vom 26.11.19 (GrStRefG), BGBl I 19, 1794: §§ 13, 57**

Die wenigen Änderungen betreffen vor allem Verweise auf das geänderte Bewertungsgesetz und die Aufhebung des gegenstandslos gewordenen § 57 Abs. 3 EStG.

#### **7. Gesetz zur Regelung des Sozialen Entschädigungsrechts vom 12.12.19, BGBl I 19, 2652: §§ 3, 32b, 33b, 101**

Dieses Gesetz enthält die Anpassung des EStG an das neue SGB XIV.

<sup>6</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7b, Rz. 1.

<sup>7</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7b, Rz. 17 ff.



**8. Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.19 („JStG 2019“), BGBl I 19, 2451: §§ 1a, 2, 3, 4, 5a, 6, 6e, 7c, 7h, 8, 9, 10, 10b, 11a, 12, 13b, 15, 17, 20, 32b, 32c, 32d, 34c, 36, 36a, 38, 39, 39b, 39f, 40, 41a, 41b, 42b, 43, 44, 44a, 45a, 46, 49, 50, 50a, 50d, 51, 52, 52b, 62, 89, 91, 99**

Dieses Gesetz enthält in seinen Art. 1 – 5 die meisten EStG-Änderungen.

**a) Steuerfreiheit von Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 19 EStG)**

Leistungen des Arbeitgebers zur Förderung der Weiterbildung von Arbeitnehmern nach dem SGB III werden gem § 3 Nr. 19 EStG ab dem Vz 2019 steuerbefreit. Es muss sich um Weiterbildungsmaßnahmen handeln, die den Anforderungen gem. § 82 Abs. 1 SGB III genügen (keine nur arbeitsplatzbezogene Fortbildung, sondern Kompetenzerweiterung, zB Sprach- oder PC-Kurs, Nachholung eines Schul-/Berufsabschlusses), und die der Arbeitgeber nach den Vorgaben des § 82 Abs. 2 SGB III finanziert. Die Steuerbefreiung gilt gem. § 3 Nr. 19 S. 2 EStG nicht, wenn die Maßnahme Belohnungscharakter hat.<sup>8</sup>

**b) Abzugsverbot von EU-Bußgeldern pp (§ 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG)**

Durch das JStG 2019 sind die Abzugsverbote zu Geldbußen und Hinterziehungszinsen in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 und 8a EStG neu gefasst bzw. ergänzt worden. Unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG fallen betrieblich veranlasste Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgeld, die von einem deutschen Gericht, einer deutschen Behörde, einem EU-Organ oder einem EU-Mitgliedstaat (letzteres nur bei Festsetzung nach dem 31.12.2018 (§ 52 Abs. 6 S. 10 EStG)) festgesetzt worden sind. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 EStG gilt damit nicht für ausländische Sanktionen, die von anderen Staaten und Organen festgesetzt worden sind, und ebenso nicht für Vertragsstrafen.<sup>9</sup>

**c) Begünstigung von Elektrofahrzeugen im Rahmen der 1 v.H. - Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 HS. 2 EStG)**

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 HS. 2 Nr. 1 – 5 EStG enthält (sehr nachlässig formuliert und in einer Regelungstechnik, die nur schwer nachvollziehbar ist) in fünf Nummern insgesamt drei abgestufte Begünstigungen mit jeweils unterschiedlichen technischen Anforderungen an das Elektro-Kfz, unterschiedlich zeitlichen Anwendungsbereichen und unterschiedlichen Rechtsfolgen.<sup>10</sup> Die Begünstigung gilt zunächst für Kfz, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden. Zusätzlich sind (mit Ausnahme der Nr. 3) auch extern aufladbare Hybridelektro-Kfz („Plug-In Hybrid“) erfasst, nicht aber solche Hybrid-Kfz, die elektrische Energie lediglich beim Bremsen zurückgewinnen. Sowohl neu als auch gebraucht erworbene Elektro-Kfz sind begünstigt.<sup>11</sup> Gem S. 2 Nr. 2, 4, 5 ist bei Elektro-Kfz, die nicht unter Nr. 3 fallen (vor allem Hybrid-Kfz sowie Kfz mit einem Listenpreis über 40 000 €, der Listenpreis zur Hälfte anzusetzen, wenn die folgenden (zeitlichen und technischen) Voraussetzungen erfüllt sind:

<sup>8</sup> Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 3, Rz. 74.

<sup>9</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 74, Rz. 4, 604.

<sup>10</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6, Rz. 547.

<sup>11</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6, Rz. 548.

aa) Nr. 1 (Herausnahme der Kosten des Batteriesystems). Bei Elektro-Kfz, die nicht unter Nr. 2–5 fallen (entweder weil sie bereits in den Vz 2013–2018 erworben wurden oder zwar in den Vz 2019–2022 erworben werden, aber als Hybrid-Kfz nicht die besonderen Anforderungen erfüllen), werden die pauschalierten Kosten des Batteriesystems aus dem Listenpreis herausgenommen. Der Abzug beträgt für im Vz 2013 erworbene Kfz 500 €/kWh, höchstens jedoch 10 000 €/Kfz. Für Kfz, die ab Vz 2014 angeschafft werden, mindern sich diese Beträge jährlich um 50 € bzw. 500 € (bei einem im Vz 2020 angeschafften Kfz wird die Bemessungsgrundlage für die 1 v.H.-Regelung also pauschal um 150 €/kWh, höchstens aber um insgesamt 6500 € gemindert). Wird die Batterie getrennt vom Kfz geleast, lässt die Finanzverwaltung den vollen Betriebsausgaben-Abzug dieser Leasingraten (ohne Privatanteil) zu.<sup>12</sup>

bb) Nr. 2 (Anschaffung in den Vz 2019–2021). Reine Elektro-Kfz sind stets begünstigt (im Vz 2019 fallen auch solche Elektro-Kfz unter Nr. 2, die die Voraussetzungen der günstigeren, aber erst ab Vz 2020 anwendbaren Nr. 3 erfüllen). Extern aufladbare Hybridelektro-Kfz müssen zusätzl die Voraussetzungen des § 3 II Nr. 1 oder 2 Elektromobilitätsg erfüllen (CO<sub>2</sub>-Emission höchstens 50 g/km oder rein elektrische Reichweite mindestens 40 km). Ist dies nicht der Fall, gilt Nr. 1. Fällt die Anschaffung eines solchen Kfz in die Vz 2019–2021, gilt die Begünstigung auch in späteren Vz (zeitlich unbefristet) fort.

cc) Nr. 3 (reine Elektro-Kfz). In der höchsten Begünstigungsstufe wird die Bemessungsgrundlage für die 1v.H.-Regelung auf ¼ des Listenpreises ermäßigt. Voraussetzung ist das Fehlen jeglicher CO<sub>2</sub>-Emission, was nur reine Elektro-Kfz erreichen können. Ferner darf der Bruttolistenpreis nicht mehr als 40 000 € betragen („Tesla-Klausel“), was die höchste Begünstigungsstufe in sinnvoller Weise auf kleine und mittelgroße Elektro-Kfz beschränkt. Nr. 3 begünstigt Kfz, die in den Vz 2019–2030 angeschafft werden, gilt aber (auch für im Vz 2019 erworbene Kfz) erst ab dem Vz 2020.<sup>13</sup>

dd) Nr. 4 (Anschaffung in den Vz 2022–2024). Hybrid-Kfz dürfen höchstens 50 g/km CO<sub>2</sub> emittieren oder müssen eine rein elektrische Reichweite von mindestens 60 km haben.

ee) Nr. 5 (Anschaffung in den Vz 2025–2030). Hybrid-Kfz dürfen höchstens 50 g/km CO<sub>2</sub> emittieren oder müssen eine rein elektrische Reichweite von mindestens 80 km haben. Für die Ermittlung der CO<sub>2</sub>-Emission und der technischen Reichweite ist die Übereinstimmungsbescheinigung nach den einschlägigen EU-Vorschriften maßgeblich. In diesen Bescheinigungen sind idR wesentlich günstigere Werte ausgewiesen, als in der Praxis erreichbar sind.<sup>14</sup>

#### **d) Fondsetablierungskosten als Anschaffungskosten (§ 6e EStG)**

§ 6e EStG ordnet (mit Rückwirkung für alle offenen Fälle) sog „Fondsetablierungskosten“ (insb die „weichen Kosten“ bei der Gründung geschlossener Fonds) den Anschaffungskosten zu und verhindert so deren sofortigen Abzug als Betriebsausgaben. § 6e EStG gilt unmittelbar nur für die betrieblichen Einkunftsarten. § 9 Abs. 5 S. 2 EStG ordnet aber die entsprechende Anwendung bei den Überschusseinkünften an (z.B. VuV-Fonds).<sup>15</sup> Die Regelung richtet sich

<sup>12</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6, Rz. 551.

<sup>13</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6, Rz. 549.

<sup>14</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6, Rz. 550.

<sup>15</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6e, Rz. 1.

gegen BFH IV R 33/15 BFHE 261, 333, die den sofortigen Betriebsausgaben -Abzug zuließ.<sup>16</sup>

Grds ist § 6e EStG anwendbar, wenn der Steuerpflichtige Wirtschaftsgüter gemeinschaftlich mit weiteren Anlegern gemäß einem von einem Projektanbieter vorformulierten Vertragswerk anschafft (s. § 15b Abs. 2 EStG).<sup>17</sup> Neben den Anschaffungskosten iSd § 255 HGB sind alle Aufwendungen in die Anschaffungskosten einzubeziehen, die auf Grund des vorformulierten Vertragswerks vom Anleger an den Projektanbieter oder an Dritte zu zahlen sind und auf den Erwerb der WG iSd Abs. 1 S. 1 gerichtet sind.<sup>18</sup> Wenn die Anleger nicht Hersteller sind (§ 6e Abs. 1 S. 2 EStG), gehören zu den Anschaffungskosten auch alle Aufwendungen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Abwicklung des Projekts in der Investitionsphase (§ 6e Abs. 2 EStG).

### **e) Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder (§ 7c EStG)**

Bei neuen Elektronutzfahrzeugen sowie elektrisch betriebenen Lastenfahrrädern kann im Jahr der Anschaffung neben der Absetzung für Abnutzung nach § 7 Abs. 1 EStG eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 v.H. der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden. § 7c EStG begünstigt Elektronutzfahrzeuge sowie elektrisch betriebene Lastenfahräder. Das Fahrzeug muss neu sein; der Erwerb eines Gebrauchtkfz ist nicht begünstigt. Nach den Gesetzesmaterialien ist auch ein Vorfühswagen nicht mehr „neu“.<sup>19</sup> Zudem müssen die Wirtschaftsgüter zum Anlagevermögen gehören. Eine Verbleibensfrist ist nicht vorgesehen. Die Regelung gilt für Wirtschaftsgüter, die in den Vz 2020–2030 angeschafft werden. Sie kann allerdings erst nach Abschluss des von der EU-Kommission durchgeführten Beihilfeverfahrens in Kraft treten. Die umweltverträglichere Elektromobilität soll auch im Nutzfahrzeugbereich gefördert werden.<sup>20</sup>

Die Regelung gewährt neben der linearen AfA eine SonderAfA iHv 50 v.H. der Anschaffungskosten, die allerdings nur im Jahr der Anschaffung in Anspruch genommen werden kann. Der Ganzjahresbetrag gilt auch dann, wenn das Kfz erst zum Jahresende angeschafft wird. Wegen des Kumulationsverbots des § 7a Abs. 5 EStG ist eine gleichzeitige Inanspruchnahme der beiden SonderAfA nach § 7c und § 7g Abs. 5 EStG nicht zulässig; der Investitionsabzugsbetrag nach § 7g Abs. 1 EStG darf aber neben § 7c EStG in Anspruch genommen werden.<sup>21</sup>

Nach § 7c Abs. 2 EStG sind Nutzfahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3 begünstigt, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden,<sup>22</sup> nach § 7c Abs. 3 EStG auch elektrisch betriebene Lastenfahräder, sofern sie ein Transportvolumen von mindestens 1 m<sup>3</sup> und eine Nutzlast (incl. Fahrer) von mindestens 150 kg aufweisen; es genügt ein elektromotorischer Hilfsantrieb.<sup>23</sup>

### **f) Herstellungskosten eines Neubaus (§ 7h Abs. 1a EStG)**

<sup>16</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6e, Rz. 3.

<sup>17</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6e, Rz. 4.

<sup>18</sup> BT-Drs 19/13436, 92; Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 6e, Rz. 7.

<sup>19</sup> (BT-Drs 19/13436, 106)

<sup>20</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7c, Rz. 1.

<sup>21</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7c, Rz. 2.

<sup>22</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7c, Rz. 3.

<sup>23</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7c, Rz. 4.



§ 7h Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, sofern die Maßnahmen zur Herstellung eines neuen Gebäudes (ggf nach Abriss eines vorhandenen Gebäudes) führen. § 7 h Abs. 1a EStG gilt zwar erstmals für Baumaßnahmen, mit denen nach dem 31.12.18 begonnen wurde. In der Sache hatte die Rechtsprechung Neubauten aber auch schon zuvor als nicht begünstigt angesehen.<sup>24</sup>

### **g) Geldsurrogate als Einnahmen (§ 8 Abs. 1 – 3 EStG)**

Ab Vz 2020 hat der Gesetzgeber (z.T. deklaratorisch) bestimmte Einnahmen als Geldleistungen bestimmt. Die Neuregelung beruht teilweise auf einem Missverständnis der BFH-Rechtsprechung, wie man der Gesetzesbegründung entnehmen kann.<sup>25</sup> Daher sind auch Bedeutung und Reichweite der Neuregelung unklar. An der grundsätzlichen Abgrenzung von Bar- und Sachlohn hat sich durch § 8 Abs. 1 S. 2 EStG jedenfalls nichts geändert.<sup>26</sup>

Die in § 8 Abs. 1 S. 2 EStG angesprochenen Geldsurrogate und anderen Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, sollen - wie man im Umkehrschluss aus § 8 Abs. 1 S. 3 EStG entnehmen kann - insbesondere Gutscheine und Geldkarten sein. Unter § 8 Abs. 1 S. 2 EStG fallen insbesondere bestimmte „Open-Loop-Karten“, die als Geldsurrogate iR unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. Sagt der Arbeitgeber einen (kostenlosen oder verbilligten) Gutschein oder eine solche Geldkarte als Arbeitslohn zu, liegt gem. § 8 Abs. 1 S. 3 EStG ein Sachbezug vor, wenn der Gutschein/die Geldkarte ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen und sie die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen.<sup>27</sup>

§ 8 Abs. 2 S. 12 EStG begünstigt ab Vz 2020 die Überlassung einer Wohnung durch den Arbeitgeber zu eigenen Wohnzwecken des Arbeitnehmers. Wohnung ist die geschlossene Einheit von Räumen, in denen ein Haushalt geführt werden kann. Der Bewertungsabschlag beträgt ein Drittel vom ortsüblichen Mietwert; er wirkt wie ein Freibetrag. Beträgt die ortsübliche Kaltmiete mehr als 25 €qm, ist der Bewertungsabschlag nicht anzuwenden.<sup>28</sup>

### **h) Mehraufwendungen bei beruflicher Tätigkeit überwiegend in Kraftwagen (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG)**

Ab Vz 2020 wird für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit auf einem Kfz ausüben (zB Berufskraftfahrer), eine gesetzliche Pauschale von 8 €pro Kalendertag für Übernachtungen in dem Kfz gewährt. Der Nachweis höherer Aufwendungen ist möglich. In Betracht kommen z.B. Gebühren für die Benutzung sanitärer Einrichtungen, Parkgebühren und Reinigungskosten der Schlafkabine. Nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b S. 2 EStG muss die Entscheidung, die tatsächlichen Mehraufwendungen oder die Übernachtungspauschale geltend zu machen, einheitlich im Kalenderjahr erfolgen. Der Pauschbetrag nach Nr. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG kann zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflegungspauschalen geltend gemacht werden. Der Arbeitgeber kann nach § 3 Nr. 13 oder § 3 Nr. 16 EStG Erstattungen (einheitlich im Kalenderjahr) bis zur Höhe der tatsächlichen Mehraufwendungen oder bis zur Höhe des Pauschbetrags leisten.<sup>29</sup>

<sup>24</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 7h, Rz. 4.

<sup>25</sup> S. BTDrs 19/14909, 44.

<sup>26</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 8, Rz. 4.

<sup>27</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 8, Rz. 5.

<sup>28</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 8, Rz. 69.

<sup>29</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 9, Rz. 263.

**i) Erhöhung der Sätze für Verpflegungsmehraufwendungen um 2 bzw. 4 Euro (§ 9 Abs. 4a S. 3 EStG)**

**j) Eigene Beiträge eines Kindes als eigene Beiträge des Steuerpflichtigen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG)**

Grundsätzlich ist der Abzug von Drittaufwand untersagt. § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 2 EStG erlaubt jetzt auch den Abzug von eigenen Beiträgen des (zuzurechnenden) Kindes, wenn der Steuerpflichtige die Beiträge des Kindes durch Leistungen in Form von Bar- oder Sachunterhalt wirtschaftlich getragen hat, und zwar unabhängig von Einkünften oder Bezügen des Kindes. S. 2 gilt entsprechend, wenn der Steuerpflichtige die Beiträge für ein unterhaltsberechtigtes Kind trägt, welches nicht selbst Versicherungsnehmer ist, sondern der andere Elternteil.<sup>30</sup> Bisher war die Finanzverwaltung dem (weitergehenden) BFH-Urteil X R 25/15 eingeschränkt gefolgt.<sup>31</sup>

**k) Mitgliedsbeitragsausschluss (§ 10b Abs. 1 S. 8 Nr. 5 EStG)**

Nicht abziehbar sind Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, deren Zweck nach § 52 Abs. 2 S. 2 AO für gemeinnützig erklärt worden ist, weil deren Zweck die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend einem Zweck nach den Nr 1 bis 4 fördert. § 10b Abs. 1 S. 8 Nr. 5 EStG soll eine Regelungslücke schließen. BFH V R70/14 BStBl II 14, 1106 hatte Turnierbridge gem. § 52 Abs. 2 S. 2 AO als gemeinnützig anerkannt. Derartige mit solchen gem. § 52 Abs. 2 S. 1 AO/§ 10b Abs. 1 S. 8 Nr. 1-4 EStG vergleichbare Katalogzwecke (zB Schach) fallen ab 2020 trotz Gemeinnützigkeit unter den Mitgliedsbeitragsausschluss nach § 10b Abs. 1 S. 8 EStG. Abziehbar sind dagegen Mitgliedsbeiträge an kulturelle Fördervereine, auch bei materiellen Vorteilen (§ 10b Abs. 1 S. 7 EStG).<sup>32</sup>

**l) Gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 13b EStG)**

§ 13b EStG wird erst zum Wj 2025/26 in Kraft treten (§ 52 Abs. 22b S. 1 EStG). Die Einfügung dieser Norm wurde erforderlich, nachdem § 51a BewG, auf den § 13 Abs. 1 Nr. 1 S. 5 EStG in Fällen gemeinschaftl Tierhaltung bisher verwies, durch Art 2 Nr. 6 GrStRefG zum 31.12.2024 (Art 18 Abs. 3 GrStRefG) aufgehoben werden wird.<sup>33</sup>

§ 13b EStG weist im Vergleich zur Vorgängerregelung des § 51a BewG die folgenden Änderungen auf: (1) Die Eigenschaft als Landwirt iSd § 1 Abs. 2 ALG kann nicht mehr nur durch eine Bescheinigung der landwirtschaftlichen Alterskasse, sondern auch durch Bescheinigungen anderer Sozialversicherungsträger nachgewiesen werden. – (2) Die Regelung wird auch für Landwirte geöffnet, die zwar nicht in der landwirtschaftlichen Alterskasse, wohl aber in der gesetzlichen Rentenversicherung versichert sind (§ 13b Abs. 1 S. 2 Hs. 1 EStG). – (3) In § 13b Abs. 1 S. 3 EStG ist ausdrücklich die Anforderung aufgenommen worden, dass das Verzeichnis über die vorhandenen Vieheinheiten nicht nur (wie bisher) laufend, sondern auch „zeitnah“ zu führen ist.<sup>34</sup> – (4) § 13b Abs. 5 EStG verweist nun auch auf die für Pelztiere geltende Ausschlussregelung des § 241 IV BewG nF. Demgegenüber war die Vorläuferregelung des § 51 Abs. 5 BewG aF nicht vom Verweis in § 51a Abs. 5 BewG aF umfasst.

<sup>30</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 10, Rz. 49.

<sup>31</sup> BMF BStBl I 2019, 254.

<sup>32</sup> Heinicke, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 10b, Rz. 5.

<sup>33</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 13b, Rz. 1.

<sup>34</sup> Anders noch zu § 51a BewG BFH VI R 49/16 DStRE 19, 1448 Rz 22 ff.

### **m) Gewerbliche Abfärbung auch bei negativen Beteiligungseinkünften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 EStG)**

Mit der Einfügung des S. 2 soll die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden, wonach auch eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige Personengesellschaft in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht, wenn sie daneben nur negative gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte erzielt.

Die Änderung soll sicherstellen, dass – mit Ausnahme der von der Rechtsprechung entwickelten und von der Finanzverwaltung angewandten Bagatellgrenzen – nicht in jedem Jahr erneut zu prüfen ist, ob eine gewerbliche Abfärbung der Einkünfte anzunehmen ist. Dies würde im Übrigen dazu führen, dass es je nach Höhe der Einkünfte (Gewinn oder Verlust) zu einem ständigen Wechsel zwischen gewerblicher Abfärbung (Gewinnjahr) und keiner gewerblichen Abfärbung (Verlustjahr) kommen kann.<sup>35</sup>

### **n) Nachträgliche Anschaffungskosten (§ 17 Abs. 2a EStG)**

Der Umfang des Abzugs nachträglicher Herstellungskosten i.R.d. § 17 EStG ist seit jeher umstritten; mit § 17 EStG Abs.2a EStG wird zur alten Rechtslage (vor MoMiG und vor der einschlägigen Änderung der BFH-Rechtsprechung) zurückgekehrt.

§ 17 Abs.2a EStG definiert in Anlehnung an § 255 HGB die Anschaffungskosten von Anteilen an KapGes i.S.v. § 17 EStG.<sup>36</sup> Mit der Einführung von § 17 Abs. 2a S. 3 EStG soll sichergestellt werden, dass die Finanzierungsfreiheit der Gesellschafter nicht durch steuerliche Regelungen behindert wird und Anteilseigner weiterhin ihrer KapGes Kapital in Form von Darlehen zuwenden können.<sup>37</sup> Ursprünglich hatte die Rechtsprechung auf das gesellschaftsrechtliche Eigenkapitalersatzrecht zurückgegriffen. Nach dessen Wegfall (durch das MoMiG) wurde zunächst nach den alten Grundsätzen judiziert, bis der BFH diese Rechtsprechung änderte und eine originär handelsrechtliche Lösung entwickelte, die zu einer Abzugbeschränkung führte. Die Neuregelung geht über die BFH-Lösung hinaus, bleibt aber hinter einem generellen Verlustabzug zurück. Hintergrund ist immer noch das alte Eigenkapitalersatzrecht, nicht das allgemeine Steuerrecht. Unklar ist nach wie vor das Verhältnis zu § 20 EStG; der Wertungswiderspruch zwischen § 17 EStG und § 20 EStG ist nicht ausgeräumt. Nach § 20 Abs. 6 S. 4 ff EStG i.d.F. JStG 2019 kann im Privatvermögen der Ausfall pro Jahr nur i.H.v. 10 T Euro ausgeglichen werden.<sup>38</sup>

Nachträgliche Anschaffungskosten iSd § 17 Abs. 2a S. 3, 4 EStG sind insbesondere offene und verdeckte Einlagen, Darlehensverluste und Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen, soweit die Gewährung oder das Stehenlassen (in der Krise) gesellschaftsrechtlich veranlasst war. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist nach § 17 Abs. 2a S. 4 EStG gegeben, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.<sup>39</sup> So würde etwa ein fremder Dritter kein Darlehen in der Krise gewähren oder ein gewährtes Darlehen in der Krise stehen lassen; die Krisenfinanzie-

<sup>35</sup> BT-Drs 19/13436, 96.

<sup>36</sup> BT-Drs 19/13436, 110, 111.

<sup>37</sup> BT-Drs 19/13436, 111.

<sup>38</sup> Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 17, Rz. 163. - Zum ursprünglichen Entwurf eines generellen „Ausgleichsverbots“ s BT-Drs 19/13436, 112.

<sup>39</sup> BT-Drs 19/13436, 111.

zung ist nicht Sache eines fremden Dritten; insoweit kann auf die alten Grundsätze zurückgegriffen werden. Darlehen und sonstige Sicherheiten, die aus betrieblichen Gründen gewährt wurden, sind weiterhin nicht als nachträgliche Anschaffungskosten zu berücksichtigen.<sup>40</sup>

#### **o) Änderung des § 20 Abs. 4a S. 1 EStG**

Die Änderung des § 20 Abs. 4a EStG durch das „JStG 19“ (BGBl I 19, 2451) ist rein redaktioneller Natur.<sup>41</sup>

#### **p) Neufassung des § 32c EStG**

§ 32c begünstigt die Einkünfte aus LuF durch eine Tarifiermäßigung (Tarifglättung). Die ESt auf die Einkünfte aus LuF wird auf den Betrag ermäßigt, der sich ergäbe, wenn diese Einkünfte gleichmäßig auf einen Drei-Jahres-Zeitraum verteilt würden. Bei schwankenden Gewinnen wird so die Progressionswirkung abgemildert. Mit dem „JStG 2019“ ist § 32c überarbeitet worden. Auch diese Fassung kann allerdings erst nach der (bei Redaktionsschluss dieser Auflage noch ausstehenden) Genehmigung durch die EU-Kommission in Kraft treten (Art. 39 Abs. 8 „JStG 2019“). Die Neuregelung ist allerdings mit der EU-Kommission abgestimmt und daher voraussichtlich genehmigungsfähig.<sup>42</sup>

Die Steuerermäßigung entspricht der Differenz zwischen der tatsächlichen Einkommensteuer, die im dreijährigen Betrachtungszeitraum auf die begünstigten Einkünfte aus LuF entfällt, und der geglätteten („fiktiven“) Einkommensteuer auf diese Einkünfte (§ 32c Abs. 1 S. 2 EStG). Sollte der Betrag der Steuerermäßigung die tarifliche Einkommensteuer des letzten VZ des Betrachtungszeitraums übersteigen, wird der übersteigende Betrag auf die Einkommensteuer angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Dadurch kommt es im Ergebnis zu einer negativen Einkommensteuer (Steuervergütung). Bei den anderen Steuerermäßigungen (§§ 34c, 34g, 35, 35a EStG) gibt es eine derart erweiterte Begünstigung nicht.<sup>43</sup>

#### **q) Pflicht zur Veranlagung bei Arbeitnehmern (§ 32d Abs. 3 S. 3 EStG)**

Positive Kapitalerträge i.S.d. 20 EStG, die nicht der Kapitalertragsteuer gem. §§ 43 ff EStG tatsächlich und in vollständiger Höhe unterlegen haben, sind zu erklären und gem § 25 Hs. 2 EStG zu veranlagern. Gemäß § 32d Abs. 3 S. 2 EStG unterliegen die Kapitalerträge auch i.R.d. Veranlagung dem gesonderten Tarif. Gem § 2 Abs.6 S. 1 EStG wird die tarifliche Einkommensteuer um die „Einkommensteuer gem § 32d“ bei Ermittlung der festzusetzenden ESt erhöht. Der neue S. 3 regelt mit Wirkung schon für den Vz 19, dass eine Erklärung von Kapitalerträgen gem. Abs. 3 bei Arbeitnehmern zu einer Veranlagung führt, die ungeachtet der 410-€Grenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorzunehmen ist.<sup>44</sup>

#### **r) Anzeigepflicht bei ohne Steuerabzug zugeflossenen Kapitalerträgen (§ 36a Abs. 4 EStG)**

Bei ohne Steuerabzug zugeflossenen Kapitalerträgen und bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 36a Abs. 1 bis 3 EStG ist der Stpfl. innerhalb der Frist des § 36a Abs. 4 S. 2

<sup>40</sup> BT-Drs 19/13436, 111; Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 17, Rz. 164.

<sup>41</sup> BT-DrS 19/13436, 96; Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rz 209.

<sup>42</sup> BT-Drs 19/13436, 125; Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 32c, Rz. 1, 2.

<sup>43</sup> Kulosa, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 32c, Rz. 13, 14.

<sup>44</sup> BT-DrS 19/14909, S. 41; Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 32d Rz 17.

EStG verpflichtet, dies gegenüber dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen, Kapitalertragsteuer nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg anzumelden und die angemeldete Steuer zu entrichten.<sup>45</sup>

#### **s) Pauschalierungsmöglichkeit der Lohnsteuer (§ 40 Abs. 2 EStG)**

Die Vorschriften in § 40 Abs. 2 S. 2 - 4 EStG wurden neu gefasst. Die Pauschalierungsmöglichkeit für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 i.H.v. 15 v.H. gilt nach Nr. 1a für Sachbezüge zur Beförderung eines Arbeitnehmers (zB Gestellung eines Kfz oder Job-Tickets) und nach Nr. 1b bei Barzuschüssen zu den Fahrtkosten des Arbeitnehmers bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Sammelpunkt/weiträumigem Tätigkeitsgebiet, die bei Nr. 1b zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden müssen; allerdings nur i.H.d. Beträge, die der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4, Abs. 2 EStG als Werbungskosten absetzen könnte. Der darüber hinausgehende Betrag ist dem normalen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen oder nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG zu pauschalieren. - § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG (Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte) schafft eine zusätzliche Wahlmöglichkeit des Arbeitgebers zur Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 15 EStG. Sie soll die Attraktivität von Job-Tickets für Arbeitnehmer und Arbeitgeber erhöhen. Anders als bei § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG beträgt der Pauschsatz 25 v.H., allerdings ohne Minderung der beim Arbeitnehmer als Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale.<sup>46</sup>

#### **t) Lokal Beschäftigte (§ 49 Abs. 1 EStG)**

Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, unterliegen sog. lokal Beschäftigte (z.B. Bedienstete von Auslandsvertretungen oder i.R.d. Entwicklungszusammenarbeit) in Tätigkeitsstaaten, mit denen kein DBA besteht, nicht der beschränkten Steuerpflicht (Einschränkung des Kasernenstaatsprinzips). Die Regelung ist mit dem "JStG 2019" geschaffen worden und gilt ab Vz 2020 für alle Arbeitnehmer, die vor Ort oder aus der Region des Tätigkeitsstaats (oder aus einem anderen Land) gewonnen worden sind und somit im Gegensatz zu den aus Deutschland entsandten Beschäftigten keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland wegen dieser oder einer vergleichbaren vorangegangenen Beschäftigung aufgegeben haben. Die Besteuerung bleibt in diesen Fällen dem Wohnsitz- oder Tätigkeitsstaat überlassen.<sup>47</sup>

#### **u) Dividendenkompensationszahlungen/Dividendenfiktion (§ 50d Abs. 13 EStG)**

Entgelte, die vor allem bei Leerverkäufen als Ersatz für entgehende Dividendenerträge gezahlt werden (sog Kompensations- oder Ausgleichszahlungen), unterliegen der beschränkten Steuerpflicht, wenn die Gesellschaft, die die Aktien ausgegeben hat, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat.<sup>48</sup> Diese Ausgleichszahlungen werden in Fällen des Erwerbs mit Dividendenberechtigung ("cum"), aber Lieferung ohne Dividendenanspruch ("ex") gem. § 50d Abs. 13 EStG für Zwecke der Anwendung von DBA den von dieser Gesellschaft gezahlten Dividenden gleichgestellt (Dividendenfiktion), unabhängig davon, wer die Ausgleichszahlung

<sup>45</sup> Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 36a Rz 9.

<sup>46</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 40, Rz. 20 f.

<sup>47</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 49, Rz. 88.

<sup>48</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 49 Rz. 3 (Neuregelung durch "JStG 2019" mit Wirkung ab Vz 2020).

geleistet hat und wo der Zahlende seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat. Ziel der Regelung ist es, die Besteuerung der Ausgleichszahlungen auch in DBA-Fällen sicherzustellen.<sup>49</sup>

### ) Anspruch auf Kindergeld von Drittstaatsangehörigen (§ 62 Abs. 2 EStG)

§ 62 Abs. 2 EStG ist durch Art 3 „JStG 2019“ geändert worden. Ein Kindergeldanspruch ist weiterhin für Familien vorgesehen, die sich aller Voraussicht nach dauerhaft in Deutschland aufhalten werden. Daneben soll ein Anspruch bestehen, wenn es zur Gewinnung von Arbeitskräften in betroffenen Bereichen sinnvoll erscheint (Erleichterung der Fachkräftegewinnung, Anreiz zur Aufnahme einer Erwerbstätigkeit). Für kurzfristig befristete Aufenthalte sind Leistungen ausgeschlossen.<sup>50</sup> Eine Anpassung war aufgrund der Änderungen im Aufenthaltsgesetz erforderlich, mit denen die Aufenthaltserlaubnisse durch das Fachkräfteeinwanderungsgesetz und das Gesetz über Duldung bei Ausbildung und Beschäftigung neu strukturiert und ergänzt wurden.<sup>51</sup>

Neben der Niederlassungserlaubnis berechtigt nunmehr auch die Erlaubnis zum Daueraufenthalt-EU zum Kindergeldbezug; auch die Blaue Karte EU, die ICT-Karte und die Mobiler-ICT-Karte berechtigen grundsätzlich zum Kindergeldbezug. In den Fällen des § 62 Abs. 2 Nr. 2 Buchst a – c EStG ist ein Anspruch auf Kindergeld ausgeschlossen; eine Rückausnahme besteht bei berechtigter Erwerbstätigkeit (§ 62 Abs. 2 Nr. 3 EStG) und bei einem Aufenthalt von mdsts. 15 Monaten (§ 62 Abs. 2 Nr. 4 EStG). Personen, denen eine Beschäftigungsduldung erteilt wurde, erhalten ebenfalls einen Kindergeldanspruch (§ 62 Abs. 2 Nr. 5 EStG).<sup>52</sup>

## 9. Gesetz zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung vom 14.12.19, BGBl I 19, 2763: § 36

Nach § 36 Abs. 2 Nr. 3 EStG (richtig wohl Nr. 4) wird auch die nach § 10 FZulG festgesetzte Forschungszulage auf die Einkommensteuer angerechnet. Gem. § 4 Abs. 1 FZulG wird auf Antrag eine Forschungszulage gewährt, die 25 v.H. der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG beträgt. Bemessungsgrundlage sind die im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen des Anspruchsberechtigten im Sinne der Abs 1 bis 4, maximal 2 000 000 Euro.<sup>53</sup>

## 10. Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuerergänzungen vom 21.12.19, BGBl I 19, 2875: §§ 20, 52

20 Abs. 6 Sätze 5 und 6 EStG erlauben einen begrenzten Verlustabzug für Termingeschäfte und uneinbringliche Forderungen. Verluste aus Termingeschäften, insbesondere Verfallsverluste (§ 20 Abs. 2 S. 1 Nr 3 EStG) können ab dem Vz 2021 (nur noch) mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit den Erträgen gem § 20 Abs. 1 Nr 11 EStG (Stillhaltergeschäften)

<sup>49</sup> BT-Drs 19/14909, 46; Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 50d, Rz. 72

<sup>50</sup> BT-Drs 19/13436, 123.

<sup>51</sup> BT-Drs 19/13436, 123; Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 62, Rz. 14.

<sup>52</sup> BT-Drs 19/13436, 125; Weber-Grellet, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 62, Rz. 15 – 19.

<sup>53</sup> Einzelheiten bei Meyering/Hintzen/Reiter, DB 2020, 65; Bärsch Barbu, DB 2020, 70.



ausgeglichen werden. Die jährliche Verlustverrechnung im Entstehungsjahr ist beschränkt auf 10 000 Euro.<sup>54</sup> Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen und dort bis zur Höhe von 10 000 Euro verrechnet werden.

Ebenso können ab dem Vz 2020 verschiedene „Ausfallverluste“, „Ausbuchungsverluste“ und „Übertragungsverluste“ gem § 20 Abs. 6 S. 6 EStG mit Einkünften gem § 20 Abs. 1, 2 EStG (auch mit Gewinnen aus Termingeschäften und Aktienveräußerungsgewinnen) im Entstehungsjahr bis zur Höhe von 10 000 Euro ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste können ebenfalls vorgetragen werden.<sup>55</sup> Die Kapitalanlage muss objektiv wertlos geworden sein; wird von einem fremden Dritten eine Gegenleistung gewährt oder einem Angehörigen ein fremdübliches Entgelt gewährt, ist der Tatbestand nicht erfüllt. § 20 Abs. 6 Alt. 3 EStG (Übertragungsverlust) kann bei Aktien zu einem Widerspruch mit § 20 Abs. 6 S. 4 EStG führen.<sup>56</sup>

## **11. Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.19, BGBl I 19, 2886: §§ 4, 9, 26a, 35, 35c, 39a, 50,52, 101 – 109**

### **a) Erhöhung der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 S. 4 EStG)**

Die ab Vz 2021 geltenden Vorschriften zur Mobilitätsprämie (§§ 101 – 109) wurden durch das KlimaSG eingefügt. Die Regelungen sind ein Fremdkörper im EStG; sie sind kompliziert und schwer administrierbar. Sie sollten nicht als Vorbild für weitere Prämienregelungen innerhalb des EStG dienen. Aufgrund eines Versehens des Gesetzgebers gibt es § 101 EStG z.Zt ab Vz 2021 zweimal.<sup>57</sup>

Personen, deren zu versteuerndes Einkommen den Grundfreibetrag nicht überschreitet und die daher keine Einkommensteuer zahlen, haben die Möglichkeit, anstelle der erhöhten Entfernungspauschale eine Mobilitätsprämie iHv 14 v.H. der erhöhten Pauschale zu erhalten. Ein Anspruch besteht nur, soweit das zu versteuernde Einkommen, das sich unter Berücksichtigung der erhöhten Entfernungspauschale ergibt, unterhalb des Grundfreibetrags liegt. Bei zusammen veranlagten Ehegatten sind das gemeinsame zu versteuernde Einkommen und der doppelte Grundfreibetrag maßgeblich.<sup>58</sup>

Die Prämie wird für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte sowie für eine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gewährt. Bemessungsgrundlage sind grundsätzlich die erhöhten Entfernungspauschalen von 0,35 €(2021 bis 2023)/0,38 €(2024 bis 2026) ab dem 21. Entfernungskilometer. Bei Arbeitnehmern gilt dies wegen des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a 1 Nr. 1a) nur, soweit die erhöhten Pauschalen zusammen mit den übrigen Werbungskosten den Pauschbetrag überschrei-

<sup>54</sup> Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rz 245; kritisch und verfassungsrechtliche Bedenken Dahm/Hoffmann, DStR 2020, 81.

<sup>55</sup> Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rz 246.

<sup>56</sup> Levedag, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 20 Rz 247.

<sup>57</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, Vorbem vor § 101.

<sup>58</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 101, Rz. 1.

ten.<sup>59</sup> Die Prämie beträgt 14 v.H. der Bemessungsgrundlage; dies entspricht dem Eingangsteuersatz.<sup>60</sup>

### **b) Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden (§ 35c EStG)**

Ab 2020 sollen gem. § 35c EStG energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum für einen befristeten Zeitraum von zehn Jahren durch einen prozentualen Abzug der Aufwendungen von der Steuerschuld gefördert werden. Förderfähig sind Einzelmaßnahmen, die auch in bestehenden Programmen der Gebädeförderung als förderungswürdig eingestuft sind, mit 20 v.H. der Aufwendungen, maximal insgesamt 40.000 € je Objekt. Die Förderung wird über drei Jahre verteilt durch Abzug von der Steuerschuld gewährt: im ersten und zweiten Jahr maximal je 7 v.H., höchstens je 14.000 €, sowie im dritten Jahr maximal 6 v.H., höchstens 12.000 €. Damit können Aufwendungen bis 200.000 € berücksichtigt werden.

§ 35c EStG enthält erstmals mit Wirkung für den Vz 2020 eine Steuerermäßigung für energetische Sanierungsmaßnahmen an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäude. Abs. 1–4 regeln die Voraussetzungen, die Ermittlung und den Abzug des Ermäßigungsbetrags. Abs. 5 erweitert den Kreis der begünstigten Objekte auf Gebäudeteile und Eigentumswohnungen. Abs. 6 regelt die Anwendung des § 35c bei Mit-, Teil- und Wohneigentum. Abs. 7 enthält die Verordnungsermächtigung für die bereits erlassene und in Kraft getretene ESanMV vom 2.1.20 (BGBl I 20, S. 3).<sup>61</sup>

§ 35c liegt eine objektbezogene Betrachtungsweise zugrunde. Gefördert werden energetische Maßnahmen an im Inland und EU-/EWR belegen eigenen Gebäuden sowie gem Abs. 5 an ebensolchen Gebäudeteilen, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, und an Eigentumswohnungen. Ein eigenes Objekt setzt wie bei § 10f wirtschaftliches Eigentum des Steuerpflichtigen voraus. Das begünstigte Objekt muss gem. Abs. 1 S. 2 bei Beginn der Sanierungsmaßnahme iSd § 52 Abs. 35a älter als 10 Jahre sein; für die Altersbestimmung des Objekts kommt es auf den Beginn von dessen Herstellung an. Schließlich muss das Objekt iSd Abs. 2 zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Der Steuerpflichtige kann nicht nur verschiedene Sanierungsmaßnahmen an einem, sondern auch an verschiedenen begünstigten Objekten durchführen lassen, wenn er diese jeweils zu eigenen Wohnzwecken nutzt.<sup>62</sup>

## **12. Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetz – ATADUmsG) - Referentenentwurf vom 10.12.19: §§ 3, 4, 4g, 4j, 4k, 6, 6b, 9, 36, 50d, 52**

Die ATAD<sup>63</sup> knüpft an das BEPS-Projekt von OECD und G20 an. Das übergeordnete Ziel dieses Projektes ist es, eine Besteuerung am Ort der Gewinnerwirtschaftung und Wertschöpfung zu gewährleisten und das „Vertrauen in die Fairness der Steuersysteme“ wiederherzustellen.

<sup>59</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 101, Rz. 2.

<sup>60</sup> Krüger, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 101, Rz. 3. - Berechnungsbeispiele s. BT-Drs 19/14338, 26.

<sup>61</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 35c, Rz. 1.

<sup>62</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 35c, Rz. 5.

<sup>63</sup> RiLi [EU] 2016/1164, geändert durch RiLi [EU] 2017/952.

len.<sup>64a</sup>

Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz sollen Art. 5 (Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung) und Art. 9, 9b (Hybride Gestaltungen) der ATAD umgesetzt sowie die Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 und 8 ATAD) reformiert und rechtssicher ausgestaltet werden. In diesem Zusammenhang sollen auch die Regelungen zur Sicherstellung einer fairen Aufteilung der Besteuerungsrechte bei multinationalen Unternehmen zeitgemäß ausgestaltet (§ 90 AO, § 1 AStG) sowie eine klare Rechtsgrundlage für Vorabverständigungsverfahren (§ 89a AO) geschaffen werden, um die Rechtssicherheit für Verwaltung und Steuerpflichtige zu stärken.

Ziel der Regelungen, die sich mit der Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung befassen (sog Exit-Tax-Regelungen, Art. 5 ATAD), ist es, einerseits zu verhindern, dass stille Reserven im Fall der grenzüberschreitenden Übertragung von Vermögenswerten, der Sitzverlegung oder der Verlagerung der in einer Betriebsstätte ausgeübten Tätigkeit nicht mehr besteuert werden können; andererseits soll gewährleistet werden, dass der Steuerpflichtige durch die daraus resultierende Besteuerung nicht übermäßig belastet wird (durch Besteuerungsaufschub, ggf. gegen Zinsen und Sicherheitsleistung). Die in diesem Zusammenhang beabsichtigten Änderungen des EStG betreffen vor allem §§ 4 Abs. 1 S. 3 und 9 (neu), § 4g, § 6 Abs. 1 Nr. 4, 5a und 5b (neu), § 9 Abs. 5 S. 2 sowie § 36 Abs. 5 EStG.

Ziel der Regelungen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen (Art. 9, 9b ATAD) ist die Vermeidung sog. Inkongruenzen bei der Besteuerung: einer mehrfachen Berücksichtigung von Aufwand (sog double deduction) oder einer Berücksichtigung von Aufwand ohne entsprechende Besteuerung des Ertrags beim Empfänger. Zu diesem Zweck sollen (ua) § 3 Nr. 40 (i.Z.m. § 8b KStG) und § 50d Abs. 9 S. 1 EStG geändert und weitere Regelungen (Abzugsbeschränkungen) in einem neuen § 4k EStG geschaffen werden. Weitere, z.T. weitreichende Änderungen betreffen neben dem AStG auch das KStG, das GewStG, das InvStG und die AO.

Gem Art. 11 Abs. 5 und 5a ATAD hätten sowohl die Regelungen zur Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung als auch die Regelungen zur Bekämpfung hybrider Gestaltungen bereits bis zum 31.12.19 erlassen und veröffentlicht und ab dem 1.1.20 angewendet werden sollen. Vor diesem Hintergrund ist damit zu rechnen, dass das Gesetzgebungsverfahren jedenfalls noch im Jahr 2020 abgeschlossen wird. – Die acht Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft haben sich kritisch zu dem Referentenentwurf geäußert.<sup>65</sup>

### III. Fazit und Blick in die Zukunft

Es ist ganz erstaunlich was der Gesetzgeber auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts geleistet hat, teils aus eigenem Antrieb, teils auf Druck der EU. Die vielen Änderungen sind ein Spiegelbild der zurzeit relevanten Politikbereiche. Das Einkommensteuerrecht wird zur Erreichung wirtschafts-, klima- und forschungspolitischer Ziele instrumentalisiert – Mietwohnungsneubau, Klimaschutz, energetische Erneuerung von Gebäuden, Förderung von Forschung und Entwicklung. Ein weiterer Schwerpunkt ist der Kampf gegen Steuervermeidung, Sozialmissbrauch und Bürokratie, aber auch – in einer immer stärker vernetzten Welt – die Sicherung des Datenschutzes. Und schließlich zwingen auch europapolitische Entwicklungen wie der Brexit zu besonderen Regeln im Einkommensteuerrecht.

<sup>64</sup> Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 4k, Rz. 1.

<sup>65</sup> Stellungnahme vom 13.12.19 ([www.gdv.de](http://www.gdv.de), unter: Themen–Politik–Stellungnahmen); Loschelder, in: Schmidt (Begr.), EStG, 39. Aufl. 2020, § 4k, Rz. 2.

Die Regelungsdichte und Komplexität des Einkommensteuerrechts haben in einem Maße zugenommen, dass dessen Anwendung und Handhabung ohne Hilfe und Unterstützung kaum noch möglich ist. Die Kompliziertheit und der Umfang der Steuergesetze werden immer wieder zu Recht beklagt. Einfache und kurze Gesetze sind erstrebenswert; andererseits sollen und müssen alle wichtigen und relevanten Fragen und Probleme angemessen und differenziert geregelt sein. Gerade im Steuerrecht, das der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit seiner Staatsbürger Rechnung tragen muss, sind sachgerecht differenzierende Regelungen unabdingbar. Es besteht offensichtlich ein unauflösbarer Widerspruch zwischen Kürze auf der einen und ausreichender Differenzierung auf der anderen Seite, das Steuerrecht zwischen Scylla und Charybdis; es bietet schon fast das Bild einer griechischen Tragödie.

Wo aber ist der Ausweg aus der zunehmenden Kompliziertheit? Wo liegt die Zukunft des Steuerrechts? Eine der herkömmlichen Steuerreformen wird das Problem nicht lösen können. Erfolgversprechend sind m.E. nur relativ radikale Lösungen:

\* Das Steuerrecht ist nach wie vor obrigkeitstaatlich organisiert; die Steuern werden weitgehend immer noch nach den (damals durchaus modernen) Regeln des 19. Jahrhunderts durch individuelle Deklaration erhoben.<sup>66</sup> Indes ist das Modell bürokratischer Verwaltung durch den vermehrten Einsatz der Bruttobesteuerung, durch direkten Informationsaustausch, durch den Einsatz vorausgefüllter Steuererklärungen, durch Formen der Selbstveranlagung und die Möglichkeiten elektronischer Kommunikation Schritt für Schritt abzubauen.<sup>67</sup> Die fortschreitende Digitalisierung ermöglicht die automatische Einspeisung von Daten durch Banken, Versicherungen und Krankenkassen sowie die elektronische Kommunikation mit den Steuerpflichtigen. In Schweden bekommt der Steuerpflichtige seine Steuererklärung bereits vorausgefüllt zugesandt.<sup>68</sup> Auch in Deutschland soll die im Jahr 2014 eingeführte sog. vorausgefüllte Steuererklärung weiter ausgebaut werden; die Übernahme elektronisch vorliegender Daten ist dementsprechend auch im Gesetzentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vorgesehen.<sup>69</sup>

\* Die EDV-Technik mit all ihren Möglichkeiten wird dazu führen, dass das „bürokratische Steuerrecht“ abgelöst wird, da alle relevanten Informationen weltweit auf elektronischem Wege beschafft werden können; auf Dauer werden steuerschädliche Gewinnverlagerungen der Vergangenheit angehören können.<sup>70</sup>

\* Das Maximum an Vereinfachung könnte mit der Einführung der von Edgar L. Feige entwickelten automated payment transaction tax (APT-Steuer) erreicht werden; danach ist das bestehende Steuersystem durch eine APT-Steuer zu ersetzen, die auch schrittweise eingeführt werden könnte. Eine universelle Transaktionssteuer besteuert alle Geld-Transaktionen, die über eine Bank abgewickelt werden.<sup>71</sup> Da die Summe aller Transaktionen und das notwendige Steueraufkommen bekannt sind, lässt sich die notwendige APT-Belastung ohne Weiteres er rechnen; für die USA etwa ergäbe sich ein Steuersatz von rund 0,3 v.H.. Den bestehenden Zahlungssystemen würde ein Programm unterlegt, das bei jeder Transaktion die entsprechende Steuer automatisch abzieht.

<sup>66</sup> Zur Entwicklung Weber-Grellet (FN **Fehler! Textmarke nicht definiert.**) 375/9.

<sup>67</sup> Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen 2014, 24 (Perspektive zur Steuer vereinfachung im Wandel?).

<sup>68</sup> Auf dem Weg zu schnellen Steuererklärung, FAZ v. 26.1.2016, 17.

<sup>69</sup> Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.12.2015, BR-Drs. 631/15.

<sup>70</sup> Weber-Grellet, StuW 2016, 226/239.

<sup>71</sup> Im Einzelnen Feige, Brand Eins 2009, 138.

\* Der mit der sog. Abgeltungsteuer unternommene Versuch, die Besteuerung dort zu positionieren, wo die entsprechenden Zahlen und Daten bereits vorhanden sind, war durchaus zukunftsweisend. Deshalb stand (und steht) m.E. bei der Abgeltungsteuer nicht die Steuer als solche im Vordergrund, sondern die neuartige Technik; die Abgeltungsteuer als Versuch, die Steuererhebung zu digitalisieren.

\* Mit der Technisierung und Digitalisierung allein ist es nicht getan. Notwendig zur Erlangung von einem Mehr an (Steuer-) Gerechtigkeit ist eine „Demokratisierung des Steuerrechts“. Akzeptable konsensuale Lösungen lassen sich vor allem im Wege des Diskurses erreichen; Demokratisierung führt zwangsläufig zu Akzeptanz, zu Vereinfachung und zu Steuergerechtigkeit.<sup>72</sup>

\* Und schließlich darf der globale Aspekt der Steuererhebung nicht vernachlässigt werden. Die europäischen Länder sind digitale Entwicklungsländer, weil sie viele digitale Dienstleistungen z.B. aus den USA importieren. Die Vorschläge der OECD sehen vor, dass ein Teil der Unternehmen Steuereinnahmen in Zukunft an die Länder gehen soll, in denen die Kunden sitzen. Deutschland, das viele Waren ins Ausland exportiert, könnte am Ende Steuereinnahmen verlieren.

Das Problem des internationalen Steuerrechts ist die Aufteilung der Gewinne und damit auch der Steuereinnahmen zwischen den Ländern. Die Reformpläne der OECD verfolgen zwei Ziele: (1) Heute kann ein Land nur dann Steuern erheben, wenn ein Unternehmen dort physisch präsent ist, also dort Niederlassungen und Mitarbeiter hat. In Zukunft soll ein Land auch dann Steuern bekommen, wenn ein Unternehmen dort nicht physisch präsent ist. Netflix z.B. macht in Deutschland Geschäfte, hat dort aber keinerlei Mitarbeiter; Deutschland soll berechtigt sein, trotzdem Steuern von Netflix zu erhalten. Die Länder, in denen die Kunden sind, sollen ein größeres Stück vom Steuer-Kuchen bekommen. – (2) Viele Schlupflöcher sind geschlossen worden und es ist schwerer geworden, Gewinne in Steueroasen zu verschieben. Aber ganz versperrt ist dieser Weg noch nicht. Ein Teil der Gewinne wird immer noch in Länder verschoben, die als Investment-Zentren dienen, z.B. Irland, die Schweiz, Luxemburg, Singapur, die Niederlande. Gewinne werden dort zwar verbucht, aber nicht unbedingt auch besteuert. Deshalb soll eine Art Minimumsteuer eingeführt werden; 12,5% könnte ein sinnvoller Steuersatz sein, auf den man sich einigen könnte.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Weber-Grellet, ZRP 2014, 82; Weber-Grellet, in: FS Krawietz, 1993, 715. Eher konventionell sind hingegen die Aussagen im Koalitionsvertrag 2013 zum Thema Steuern (unter 3) und zum Thema „Moderner Staat“ (unter 5.2); von Formen direkter Demokratie ist dort keine Rede, nur von ‚Einbindung in Diskussionsprozesse‘. Unter dem 18.1.2011 hatte der jetzige Bundesjustizminister noch gefordert, mehr Demokratie zu wagen und Volksentscheide ins Grundgesetz aufzunehmen ([www.spd.de/aktuelles](http://www.spd.de/aktuelles)).

<sup>73</sup> Saint-Amans, Leiter der Steuerabteilung der OECD, FAS v. 26.1.2020, 21.