

17.09.24**Empfehlungen
der Ausschüsse**

Fz - AIS - AV - FS - Wi - Wo

zu **Punkt 32** der 1047. Sitzung des Bundesrates am 27. September 2024

**Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (Jahressteuergesetz
2024 - JStG 2024)**

A

Der federführende **Finanzausschuss**,der **Ausschuss für Arbeit, Integration und Sozialpolitik**,der **Ausschuss für Agrarpolitik und Verbraucherschutz**,der **Wirtschaftsausschuss** undder **Ausschuss für Städtebau, Wohnungswesen und Raumordnung**

empfehlen dem Bundesrat, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

Fz 1. Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine gesetzliche Steuerbefreiung für alternative Wohnformen wie beispielsweise das Konzept „Wohnen für Hilfe“ im Bereich der Einkommensteuer zu prüfen.

Begründung:

Bereits seit Jahren besteht Unsicherheit hinsichtlich der zutreffenden arbeits-, sozial- und steuerrechtlichen Behandlung alternativer Wohnformen. Zuletzt hatte der Bundesrechnungshof in einem Bericht an den Deutschen Bundestag vom Dezember 2023 auf die nach wie vor unklare Rechtslage hingewiesen und die Schaffung klarer gesetzlicher Regelungen für die Behandlung alternativer Wohnformen empfohlen.

Im Hinblick auf den derzeitigen Wohnraumangel, der gleichzeitig mit Veränderungen in der Gesellschaft einhergeht, etablieren sich mehr und mehr alternative Wohnformen. Dabei kommen Menschen mit unterschiedlichen Bedürfnissen und Lebenssituationen zu beiderseitigem Vorteil zum gemeinschaftlichen Wohnen zusammen: Auf der einen S. bieten Menschen mit freiem Wohnraum in ihrer eigenen Wohnung – oftmals handelt es sich dabei um ältere Menschen – nicht benötigten Wohnraum Studierenden oder Auszubildenden an. Auf der anderen S. suchen gerade diese oftmals erfolglos nach günstigem Wohnraum. Als Gegenleistung für die Wohnraumüberlassung unterstützen die Studierenden oder Auszubildenden die Wohnraumüberlassenden beispielsweise mit Hilfen im Haushalt, Gartenarbeit, Einkaufen, Tierpflege, Spaziergängen oder Gesellschaft. Dabei wird regelmäßig in einem Vertrag festgelegt, welche Hilfe über wie viele monatliche Stunden zu leisten ist.

In der Praxis existieren verschiedene Vertragsgestaltungen. Für die steuerliche Beurteilung kommt es auf die jeweils getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung im Einzelfall an. In vielen Fällen liegt nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Dienstverhältnis vor, sodass der Wohnraumgebende die steuerlichen Pflichten eines Arbeitgebers zu erfüllen hat, während der Wohnraumnehmende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG erzielt. Beim Wohnraumgebenden können zusätzlich noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG durch die Wohnraumüberlassung vorliegen.

In der Regel sind sich die Partner der alternativen Wohnformen dieser steuerlichen Folgen gar nicht bewusst. Es ist daher davon auszugehen, dass die meisten Fälle steuerrechtlich nicht ordnungsgemäß abgewickelt werden. Würden die zutreffenden lohn- und einkommensteuerrechtlichen Konsequenzen gezogen, ist anzunehmen, dass der dann entstehende bürokratische Aufwand viele Wohnraumgebenden als Arbeitgeber abschrecken würde und einen Rückgang des Wohnraumangebotes in diesen Wohnmodellen zur Folge hätte.

Da auch alternative Wohnformen, die auf gegenseitige Hilfe gründen, einen Beitrag zur Entspannung der Wohnraumversorgung insbesondere in Ballungsräumen darstellen können, bittet der Bundesrat, die Schaffung einer alle offenen Fälle umfassenden einkommensteuerrechtlichen Regelung alternativer Wohnformen zu prüfen.

AIS 2. Zum Gesetzentwurf insgesamt

- a) Der Bundesrat unterstützt das im Gesetzentwurf ausgedrückte Ziel, die besonderen Belastungen und Armutsrisiken für Alleinerziehende zu mindern.
- b) Der Bundesrat bittet, in laufenden Gesetzgebungsverfahren zusätzliche Maßnahmen zur Entlastung der Einkommen von Alleinerziehenden, insbesondere für Alleinerziehende mit kleineren und mittleren Einkommen, zu prüfen.

Begründung:

Alleinerziehende tragen die alleinige oder Hauptverantwortung für die Fürsorgearbeit und den Lebensunterhalt in ihren Haushalten. Im europäischen Vergleich fällt besonders in Deutschland auf, dass Ein-Eltern-Familien deutlich häufiger von Armut betroffen sind als Paar-Familien. Insbesondere für alleinerziehende Mütter ist das Armutsrisiko hoch.

In den vergangenen Jahren wurde dieser Zustand bereits in den Blick genommen und unter anderem durch eine Erhöhung des Kinderzuschlags für Alleinerziehende und Familien mit kleinen Einkommen, einen erhöhten Unterhaltszuschuss und mehr Kinderkrankentage für Alleinerziehende verbessert.

Darüber hinaus sind jedoch weitere Entlastungen für kleinere und mittlere Einkommen bei Alleinerziehenden nötig, um den besonderen Belastungen und Armutsrisiken gerecht zu werden. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG kann – wie bei jedem Steuerfreibetrag – nur eine geringe Verbesserung für kleine und mittlere Einkommen bewirken.

Daher sind im Rahmen laufender Gesetzgebungsverfahren zusätzliche gezielte und wirksame Entlastungen für Alleinerziehende, insbesondere im unteren und mittleren Einkommensbereich, zu prüfen.

Fz 3. Zu Artikel 2 Nummer 2a - neu - (§ 23 Absatz 1 Satz 4 EStG)
Nummer 4 (§ 52 Absatz 31 Satz 7 - neu - EStG)

Artikel 2 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 2 ist folgende Nummer einzufügen:

„2a. In § 23 Absatz 1 Satz 4 werden nach dem Wort „Personengesellschaft“ die Wörter „oder Gesamthandsgemeinschaft“ eingefügt.“

b) Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 7 wird wie folgt gefasst:

[...wie Gesetzentwurf]

b) Dem Absatz 31 wird folgender Satz angefügt:

„§ 23 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a

Der BFH hat mit Urteil vom 26. September 2023 – IX R 13/22 den entgeltlichen Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht als anteilige Anschaffung eines zur Gesamthand einer Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks gewertet. Damit ist der BFH sowohl von seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteil vom 20. April 2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, S. 987) als auch von der Verwaltungsauffassung (Schreiben des BMF vom 14. März 2006, BStBl. I 2006, S. 253, Rz. 43) abgewichen.

Nach Auffassung des BFH erfasst die Vorschrift des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG nur Beteiligungen an Personengesellschaften und schließt damit eine Anwendung der Regelung auf Erbengemeinschaften aus, da diese nicht zu den Personengesellschaften zählt. § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG könne auch nicht über seinen Wortlaut hinaus auf Erbengemeinschaften analog angewandt werden, da es an einer planwidrigen Regelungslücke fehle.

Ohne gesetzliche Anpassung könnte in Zukunft durch Erwerb eines Erbteils statt eines Grundstücks die Spekulationsfrist umgegangen werden und damit Steuersubstrat unversteuert bleiben. Zur Verhinderung dieser Gestaltungsmöglichkeiten wird die Vorschrift des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG auf die Anschaffung und Veräußerung von Anteilen an Gesamthandsgemeinschaften, und damit insbesondere von Anteilen an Erbengemeinschaften, ausgedehnt.

Durch die Erweiterung der genannten Vorschrift auf Gesamthandsgemeinschaften wird zugleich eine Kohärenz mit den Einkünften aus Vermietung von Verpachtung nach § 21 EStG geschaffen. Denn soweit der Erbteil verkauft wird und sich im Erbteil (auch) Privatvermögen in der Form eines bebauten Grundstücks befindet, wird der Erbteil für die Ermittlung der Einkünfte gemäß § 21 EStG ebenfalls als transparent behandelt. Bemessungsgrundlage der Gebäudeabschreibung als Werbungskosten der Vermietungseinkünfte sind die Anschaffungskosten, die der Erwerber aufgewandt hat (BMF-Schreiben vom 14. März 2006, BStBl. I 2006, S. 253, Rz. 41) Auch im Falle des Verkaufs eines Erbteils, in dem sich (auch) Privatvermögen einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft befindet, wird der Erbteil bislang als transparent betrachtet (BMF-Schreiben vom 14. März 2006, BStBl. I 2006, S. 253, Rz. 43; BFH, Urteil vom 13. Juli 1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, S. 820 und Urteil vom 1. Dezember 2020 – VIII R 21/17, BStBl. II 2021, S. 609). Ohne Anpassung von § 23 EStG würde der Erbteil für Zwecke des § 23 EStG als intransparent, für Zwecke der §§ 17, 21 EStG dagegen als transparent betrachtet. Diese Inkohärenz wird durch die Anpassung von § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG verhindert.

Zu Buchstabe b

Vor dem Hintergrund, dass der BFH sein Urteil vom 26. September 2023 - IX R 13/22 - ausdrücklich als Änderung der Rechtsprechung gekennzeichnet hat, ist eine Übergangsregelung mangels schutzwürdigen Vertrauens nicht erforderlich.

Fz 4. Zu Artikel 2 Nummer 3 (§ 42b Absatz 1 Satz 3 Nummer 5a - neu - EStG)

Artikel 2 Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:

„3. § 42b Absatz 1 wird wie folgt geändert:

a) Satz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Nummer 5 wird folgende Nummer 5a eingefügt:

„5a. für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c berücksichtigt wurden oder“

bb) In Nummer 6 werden ... *[wie Artikel 2 Nummer 3 Buchstabe a des Gesetzentwurfs]*.

b) Folgender Satz wird angefügt:

„Bei der Anwendung ...[wie Artikel 2 Nummer 3 Buchstabe b des Gesetzentwurfs].“

Begründung

Zu Artikel 2 Nummer 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa

Es handelt sich um eine Folgeänderung nach der Ergänzung von § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c EStG durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411).

Ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber wird künftig ausgeschlossen, wenn für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge (§ 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c EStG) berücksichtigt wurden. Dies vermeidet in den entsprechenden Fällen eine unzutreffende Jahreslohnsteuer.

Fz 5. Zu Artikel 2 Nummer 5 - neu - (§ 79 Satz 2 Nummer 4a - neu - EStG)

Dem Artikel 2 ist folgende Nummer anzufügen:

„5. § 79 Satz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 4 wird das Wort „und“ durch ein Komma ersetzt.
- b) Nach Nummer 4 wird folgende Nummer eingefügt:

„4a. der andere Ehegatte nicht die Voraussetzungen des § 10a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 4 oder 5 erfüllt und“ “

Begründung:

Personen, die die Voraussetzungen des § 10a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 4 oder 5 EStG erfüllen, sind nur dann nach § 79 Satz 1 EStG zulageberechtigt, wenn sie spätestens bis zum Ablauf des Beitragsjahres gegenüber der zuständigen Stelle schriftlich oder elektronisch eingewilligt haben, dass diese der zentralen Stelle jährlich unter Angabe der Identifikationsnummer mitteilt, dass der Steuerpflichtige zum begünstigten Personenkreis gehört, dass die zuständige Stelle der zentralen Stelle die für die Ermittlung des Mindesteigenbeitrags und die Gewährung der Kinderzulage erforderlichen Daten übermittelt und die zentrale Stelle diese Daten für das Zulageverfahren verarbeiten darf (§ 10a Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Dieses Einwilligungserfordernis beruht auf datenschutzrechtlichen Erwägungen.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass verheiratete Personen, die nach § 79 Satz 1 EStG unmittelbar zulageberechtigt sein könnten, weil sie die Voraussetzungen des § 10a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 4 oder 5 EStG erfüllen (z. B. Besoldungsempfänger), bewusst auf die zusätzlich erforderliche Einwilligung zur Datenübermittlung verzichten, um stattdessen die Voraussetzungen für eine mittelbare Zulageberechtigung nach § 79 Satz 2 EStG eintreten zu lassen. Der Zulageanspruch für einen mittelbar zulageberechtigten Ehegatten knüpft an die Leistung des Mindesteigenbeitrags (§ 86 EStG) durch den unmittelbar zulageberechtigten Ehegatten an, die Einnahmen des mittelbar zulageberechtigten Ehegatten bleiben auch dann unberücksichtigt, wenn der mittelbar zulageberechtigte Ehegatte nur deshalb nicht selbst unmittelbar zulageberechtigt ist, weil er die erforderliche Einwilligung zur Datenübermittlung nicht erteilt hat. Auf diese Weise erhalten Personen, die die Voraussetzungen des § 10a Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 2, 3, 4 oder 5 EStG erfüllen, aber die Einwilligung zur Datenübermittlung nicht erteilen, die Altersvorsorgezulage, ohne einen eigenen Mindesteigenbeitrag zu leisten.

Um derartige, ungewollte Steuergestaltungen künftig zu vermeiden, wird die mittelbare Zulageberechtigung für den Personenkreis des § 10a Absatz 1 Nummer 1 bis 5 EStG ausgeschlossen.

Fz 6. Zu Artikel 2a - neu - (§ 6 Absatz 1 Nummer 1c - neu -, § 52 Absatz 12 Satz 14 - neu - EStG)

Nach Artikel 2 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 2a

Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 2 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 6 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird nach Nummer 1b folgende Nummer eingefügt:

„1c) Leistet der Steuerpflichtige über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus Einzahlungen in das Kapital einer Kapitalgesellschaft, einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes oder einer Genossenschaft (einschließlich der Europäischen Genossenschaft), sind die Einzahlungen bei der Ermittlung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf alle Anteile, die der Steuerpflichtige in einem Betriebsvermögen hält oder die im Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gehalten werden, soweit der

Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist, einschließlich seiner im Rahmen von Kapitalerhöhungen erhaltenen neuen Anteile aufzuteilen.“

b) In Absatz 7 Nummer 2 wird nach den Wörtern „der Nummern“ die Angabe „1c,“ eingefügt.

2. Dem § 52 Absatz 12 wird folgender Satz angefügt:

„§ 6 Absatz 1 Nummer 1c in der Fassung des Artikels 2a des Gesetzes vom ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Leistungen nach [einsetzen: Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages] anzuwenden.“ “

Begründung:

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 wurde die Vorschrift des § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG eingeführt. Nach dieser Vorschrift sind zur Vermeidung von Gestaltungsmodellen geleistete Einzahlungen des Anteilseigners über den Nennbetrag seiner Anteile hinaus gleichmäßig auf seine gesamten Anteile an der Kapitalgesellschaft (inklusive etwaiger im Rahmen der Kapitaleinzahlung geschaffener neuer Anteile) zu verteilen und zwar auch dann, wenn diese zivilrechtlich nur auf einen Teil der Anteile des Anteilseigners geleistet werden. Nach § 17 Absatz 1 Satz 3, Absatz 7 EStG gilt selbiges für Anteile an einer optierenden Gesellschaft nach § 1a KStG und Anteile einer (Europäischen) Genossenschaft.

Die Vorschrift des § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG betrifft allerdings lediglich Anschaffungskosten bei wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, optierenden Gesellschaften nach § 1a KStG und (Europäischen) Genossenschaften im Privatvermögen. Die Erwägungen, die zu einer Einfügung der Regelung für im Privatvermögen gehaltene Beteiligungen geführt haben, können allerdings auf im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen und auf im Privatvermögen gehaltene nicht wesentliche Beteiligungen übertragen werden. Daher wird mit § 6 Absatz 1 Nummer 1c EStG eine Vorschrift mit gleichem Regelungsgehalt wie § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG geschaffen für Anteile an Kapitalgesellschaften, optierenden Gesellschaften nach § 1a KStG und (Europäischen) Genossenschaften, die sich im Betriebsvermögen befinden. Durch den Verweis in § 6 Absatz 7 Nummer 2 EStG wird die Vorschrift auch im Bereich der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung für anwendbar erklärt.

Die Formulierung in der neu vorgesehenen Vorschrift muss von derjenigen in § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG in Teilen abweichen. Denn es müssen zur Verhinderung von Gestaltungen – vgl. hierzu das beim BFH anhängige Verfahren IV R 12/23 – auch diejenigen Fälle erfasst werden, in denen die durch die Kapitalerhöhung geschaffenen neuen Anteile in einem Sonderbetriebsvermögen gehalten werden, während sich die anderen Anteile im (Gesamthands-) Vermögen einer Mitunternehmerschaft befinden.

Die Neuregelung dient – wie § 17 Absatz 2a Satz 5 EStG – der Missbrauchs- bekämpfung. Anlass hierfür bilden Fälle, in denen die Zahlung eines Aufgeldes im Rahmen einer Kapitalerhöhung bzw. die Zahlung eines Nachschusses auf einen konkret bezeichneten Geschäftsanteil zur gezielten Generierung eines Veräußerungsverlustes genutzt wurden.

Mit der gesetzlichen Ergänzung wird einer Prüfbitte des Bundesrates entsprochen (vgl. BR-Drucksache 356/19 (Beschluss), Nummer 24 S. 29). Zugleich wird einer Forderung des Bundesrates im Rahmen seiner Stellungnahme zum Wachstumschancengesetz entsprochen (vgl. BR-Drucksache 433/23 (Beschluss), Nummer 6 S. 10).

Auch wenn § 6 Absatz 1 Nummer 1c EStG (in Verbindung mit § 6 Absatz 7 Nummer 2 EStG) der Verhinderung von Gestaltungen dient, wird aus rechtsstaatlichen Erwägungen gleichwohl eine Anwendung für Leistungen nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Deutschen Bundestages vorgesehen.

Fz 7. Zu Artikel 3 Nummer 1 (§ 3 Nummer 72 Satz 1 EStG)
Nummer 2a - neu - (§ 3c Absatz 5 - neu - EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) In Nummer 1 § 3 Nummer 72 Satz 1 sind nach dem Wort „in“ die Wörter „einem Gebäude oder mehreren“ und nach dem Wort „Bruttoleistung“ die Wörter „der Photovoltaikanlage“ einzufügen.

b) Nach Nummer 2 ist folgende Nummer einzufügen:

„2a. Dem § 3c wird folgender Absatz angefügt:

„(5) Betriebsausgaben, die mit Einnahmen und Entnahmen im Sinne des § 3 Nummer 72 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum die Einnahmen oder Entnahmen anfallen, nicht abgezogen werden.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a

Mit der Änderung wird die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht. Durch die Änderung wird weiter klargestellt, dass

- auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind,
- es sich bei der Steuerbefreiung um eine Freigrenze und nicht um einen Freibetrag handelt,
- eine Photovoltaikanlage nur vollumfänglich oder gar nicht (und nicht anteilig) begünstigt sein kann.

Zu Buchstabe b

Die Steuerbefreiung von Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb bestimmter Photovoltaikanlagen nach § 3 Nummer 72 EStG wurde seinerzeit mit dem Ziel des Abbaus bürokratischer Hürden und der Setzung eines steuerlichen Anreizes zum Ausbau der erneuerbaren Energien eingeführt. Der Gesetzgeber hatte dabei insbesondere im Blick, dass aufwändige und streitanfällige Ergebnisprognosen für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht bestimmter kleiner Photovoltaikanlagen entfallen, mithin weder durch den Steuerpflichtigen erstellt noch Seitens der Finanzverwaltung geprüft werden müssen, zumal mit diesen Photovoltaikanlagen aufgrund der geringen Einspeisevergütungen regelmäßig kein Totalgewinn mehr erzielt werden kann.

Dem Regelungszweck entsprechend dürfen Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit nach § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG begünstigten Photovoltaikanlagen anfallen, unabhängig davon, in welcher Höhe oder in welchem Veranlagungszeitraum sie anfallen, nicht abzugsfähig sein. Zur Schaffung von Rechtssicherheit und -klarheit regelt § 3c Absatz 5 - neu - EStG daher eine eigenständige Betriebsausgabenabzugsbeschränkung für Fälle des § 3 Nummer 72 EStG.

Fz 8. Zu Artikel 3 Nummer 4

(§ 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 Buchstabe c, Satz 7 - neu - EStG)

Nummer 6a - neu - (§ 16 Absatz 3 Satz 4a - neu - EStG)

Nummer 23 Buchstabe c

(§ 52 Absatz 12 Satz 17, 18 - neu - EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 6 Absatz 5 wird wie folgt geändert:

a) Satz 3 wird wie folgt geändert:

a) *[wie Nummer 4 Buchstabe a des Gesetzentwurfs]*

b) *[wie Nummer 4 Buchstabe b des Gesetzentwurfs]*

c) *[wie Nummer 4 Buchstabe c des Gesetzentwurfs mit der Maßgabe, dass nach dem Wort „derselben,“ das Wort „unmittelbar“ einzufügen ist]*

b) Folgender Satz wird angefügt:

„Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse tritt.“ “

b) Nach Nummer 6 ist folgende Nummer einzufügen:

„6a. Nach § 16 Absatz 3 Satz 4 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 5 Satz 7 gilt entsprechend.“ “

- c) In Nummer 23 Buchstabe c § 52 Absatz 12 ist Satz 17 durch folgende Sätze zu ersetzen:

„Auf gemeinsamen Antrag aller zum Zeitpunkt der Übertragung beteiligten Mitunternehmer kann aus Vertrauensschutzgründen für Übertragungen vor dem 12. Januar 2024 von einer Anwendung des § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 abgesehen werden. § 6 Absatz 5 Satz 7 und § 16 Absatz 3 Satz 5 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind in allen offenen Fällen anzuwenden.“

Begründung:

Zu § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 Buchstabe c

Eine Beteiligungsidentität an Mitunternehmerschaften für Zwecke des § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 EStG soll nach der Begründung des Gesetzentwurfs nicht vorliegen, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmerschaften beteiligt ist. Das daraus abgeleitete Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung in identischer Höhe an beiden Mitunternehmerschaften ergibt sich bislang jedoch nicht aus dem Gesetzeswortlaut und sollte klarstellend ergänzt werden. Nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich, und er ist unter Umständen als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist. Gemessen am Verständnis des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 2 EStG könnte der bisherige Gesetzeswortlaut der neuen Nummer 4 auch eine Einbeziehung nur mittelbar beteiligter Mitunternehmer umfassen. Die von der Entwurfsbegründung geforderte unmittelbare Beteiligung an beiden Mitunternehmerschaften ist daher in den Gesetzeswortlaut aufzunehmen.

Zu § 6 Absatz 5 Satz 7 - neu - EStG

Mit Urteil vom 15. Juli 2021 (IV R 36/18) nahm der BFH zur sogenannten Körperschaftsteuerklausel des § 6 Absatz 5 Satz 6 EStG Stellung. Dabei nahm er eine teleologische Reduktion dieser Norm vor.

Der BFH geht vom Gedanken der Statusänderung aus. Die Norm sanktioniere die auf Ebene der Mitunternehmerschaft dadurch eintretende Statusänderung der stillen Reserven, dass diese einem Körperschaftsteuersubjekt zuzurechnen sind (Statusänderung auf Ebene der Mitunternehmerschaft). Zudem wolle die Norm Vorsorge dagegen treffen, dass die stillen Reserven unter Nutzung des Halb-/Teileinkünfteverfahrens durch die Veräußerung der im Wert gestiegenen Anteile am Körperschaftsteuer-Subjekt realisiert werden (Statusänderung auf Ebene des Gesellschafters).

Dabei verneint der Senat die Subjektbezogenheit des Statuswechsels. Der Statuswechsel trete nur ein, wenn die stillen Reserven erstmals einem Körperschaftsteuer-Subjekt zuzurechnen sind, deshalb wäre der Wechsel von der Zurechnung von dem einen Körperschaftsteuer-Subjekt in die Zurechnung zu einem anderen Körperschaftsteuer-Subjekt keine Sperrfristverletzung. Dies eröffnet mehraktige Gestaltungen, die im Kern zum Inhalt haben, Einzelwirtschaftsgüter von einem Körperschaftsteuer-Subjekt auf ein anderes Körperschaftsteuer-Subjekt zu übertragen. Denn auf die Übertragung nach § 6 Absatz 5 EStG können sehr zeitnah die weiteren Gestaltungsschritte folgen, sodass der Verzicht auf die Sperrfrist ein Gesamtverfahren erlaubt, mit dem in mehreren zeitnah aufeinander folgenden Schritten das Einzelwirtschaftsgut planvoll in die Zielkörperschaft übertragen werden kann. Damit könnte dasselbe wirtschaftliche Ergebnis erzielt werden wie bei Buchwerteinbringung nach dem Umwandlungssteuergesetz, ohne dass zunächst eine begünstigte Sachgesamtheit vorliegen muss.

Zu § 16 Absatz 3 Satz 4a - neu - EStG

Es handelt sich um eine entsprechende Regelung zu § 6 Absatz 5 Satz 7 - neu - EStG für die Körperschaftsklausel bei der Realteilung. Es gelten insoweit dieselben Erwägungen wie bei § 6 Absatz 5 Satz 7 EStG.

Zu § 52 Absatz 12 Satz 17, 18 - neu - EStG

In der Vertrauensschutzregelung in Satz 2 wird zur Vermeidung von Missverständnissen klargestellt, dass ein Antrag derjenigen Mitunternehmer erforderlich ist, die zum Zeitpunkt der Übertragung beteiligt waren.

Mit den Änderungen von § 6 Absatz 5 Satz 7 und § 16 Absatz 3 Satz 4 EStG wird die Rechtslage vor Ergehen der Rechtsprechung durch das BFH-Urteil vom 15. Juli 2021 (IV R 36/18) wiederhergestellt. Sie gelten damit für alle offenen Fälle.

Fz 9. Zu Artikel 3 Nummer 4 Buchstabe d - neu -

(§ 6 Absatz 5 Satz 3 Halbsatz 2 - neu - EStG)

Nummer 23 Buchstabe c (§ 52 Absatz 12 Satz 18 - neu - EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 4 ist folgender Buchstabe anzufügen:

„d) Der Punkt am Ende wird durch ein Semikolon ersetzt und es wird folgender Halbsatz angefügt:

„erfolgt die Übertragung gegen ein Entgelt, das niedriger ist als der gemeine Wert, wird dem entgeltlichen Teil der Übertragung der Anteil des Buchwerts zugeordnet, der sich aus dem Verhältnis des Entgelts zum gemeinen Wert ergibt.“ “

- b) In Nummer 23 Buchstabe c ist § 52 Absatz 12 folgender Satz anzufügen:
„§ 6 Absatz 5 Satz 3 Halbsatz 2 ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“

Begründung:

Zu Buchstabe a

Teilentgeltliche Übertragungen sind in § 6 Absatz 5 EStG nicht ausdrücklich geregelt. Bereits mit Urteil vom 21. Juni 2012, IV R 1/08 hatte der BFH klargestellt, dass ein teilentgeltliches Geschäft in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zerlegt wird. Soweit entgeltlich übertragen wird, kann durch das Entgelt ein Gewinn realisiert worden sein.

Mit Urteil vom 19. September 2012 – IV R 11/12 (zuletzt bestätigt durch BFH vom 3. August 2022 - IV R 16/19 sowie - in Abgrenzung zur teilentgeltlichen Veräußerung gemäß § 17 EStG - durch Urteil vom 12. Dezember 2023 - IX R 15/23) verneinte der BFH bei einer Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen gegen ein den Buchwert nicht überschreitendes Entgelt die Realisierung eines Gewinns. Für den entgeltlichen Teil des Übertragungsvorgangs komme es nicht zu einem Veräußerungsgewinn, weil dem Veräußerungsentgelt der gesamte Buchwert gegenüberzustellen sei.

Die Finanzverwaltung vertritt zur teilentgeltlichen Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern eine andere Form der „Trennungstheorie“. Danach werden stille Reserven zu dem Prozentsatz aufgedeckt, der dem Verhältnis von Entgelt und gemeinem Wert entspricht (BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, BStBl. I S. 1279, Tz. 15). An dieser „strengen Trennungstheorie“ hält sie unverändert fest (BMF-Schreiben vom 12. September 2013, BStBl. I S. 1164, unter II. 1. - Nichtanwendungserlass). Die Rechtsprechung ist deshalb nicht im BStBl. veröffentlicht.

Der Grundgedanke der Rechtsprechung, den Buchwert vollständig dem Entgelt zuzuordnen, führt allerdings zu unangemessenen Ergebnissen, wenn das Entgelt nicht dem Buchwert entspricht, sondern hinter ihm zurückbleibt.

Es zeigt sich, dass dann, wenn das Entgelt unter dem Buchwert bleibt, dieser Buchwert aufgetrennt werden muss. Mit einer Auftrennung des Buchwerts nähert man sich aber wieder dem Grundgedanken der von der Verwaltung vertretenen strengen Trennungstheorie.

Dies soll durch folgendes Beispiel verdeutlicht werden:

Ein Grundstück (Buchwert von 900 000 Euro, gemeiner Wert 3 000 000 Euro) wird aus dem Gesamthandsvermögen der AB-KG in das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters A übertragen. Im Gegenzug übernimmt A das Anschaffungskostendarlehen von 300 000 Euro.

Die Übertragung erfolgt teilentgeltlich. Die Übernahme der Verbindlichkeit ist entgeltlich. Das Entgelt von 300 000 Euro stellt ein Zehntel des gemeinen Werts dar. Damit erfolgt die Übertragung zu 10 Prozent entgeltlich und zu 90 Prozent unentgeltlich.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung wird nach der Trennungstheorie der Buchwert anteilig dem entgeltlichen und dem unentgeltlichen Teil zugeordnet.

In der AB-KG kommt es zu einem Veräußerungsgewinn von 210 000 Euro (= 300 000 Euro abzüglich des anteiligen Buchwerts von 10 Prozent aus 900 000 Euro). Der unentgeltliche Anteil wird als Entnahme erfasst (BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, BStBl. I S. 1279, Rdnr. 8 in Verbindung mit Rdnr. 1).

Die Übertragung wird wie folgt gebucht:

Verbindlichkeiten 300 000 Euro

Entnahme	810 000 Euro	an Grundstück	900 000 Euro
		Ertrag	210 000 Euro

A aktiviert das Grundstück mit 1 110 000 Euro, das heißt den Anschaffungskosten von 300 000 Euro (entgeltlicher Teil) zuzüglich des fortgeführten Buchwerts von 810 000 Euro (unentgeltlicher Teil). Folgerichtig erhöht sich der Buchwert, mit dem das Grundstück beim Veräußerer angesetzt wurde, um die gehobenen stillen Reserven von 210 000 Euro auf den Buchwert von 1 110 000 Euro, mit dem das Grundstück beim Erwerber angesetzt wird.

Grundstück	1 110 000 Euro	an Verbindlichkeit	300 000 Euro
		Kapital	810 000 Euro

Nach der Rechtsprechung wird der Buchwert insgesamt dem entgeltlichen Teil zugeordnet. Da das Entgelt von 300 000 Euro den Buchwert von 900 000 Euro nicht überschreitet, kommt es nicht zur Aufdeckung stiller Reserven.

In der AB-KG käme es damit zu keinem Veräußerungsgewinn.

Die Übertragung würde in der AB-KG wie folgt gebucht:

Verbindlichkeiten 300 000 Euro

Entnahme	600 000 Euro	an Grundstück	900 000 Euro
----------	--------------	---------------	--------------

Fraglich ist, wie mit dem „nicht genutzten Buchwertvolumen“ (im Beispiel 600 000 Euro) umgegangen wird (vgl. zum Ganzen Dornheim, FR 2014, 869 ff.; Förster, DB 2013, 2047).

Ein Untergang dieses „nicht genutzten Buchwertvolumens“ wäre jedenfalls unbillig. Denn für den Erwerber käme es zu einer Buchwertabstockung, die im Falle eines Verkaufs seinen Veräußerungsgewinn erhöhen würde. Im Übrigen ließe sich eine Buchwertabstockung auf ErwerberS. nur rechtfertigen, wenn auf VeräußererS. die Buchwertabstockung als Verlust gewertet würde, der dann allerdings gegebenenfalls wieder zu kompensieren wäre (vgl. BFH, Vorlagebeschluss X R 28/12 vom 27. Oktober 2015, BStBl. II 2016, S. 81, Rz. 38 - 40).

Die Lösung muss deshalb in der Weise gesucht werden, dass das „nicht genutzte Buchwertvolumen“ auf den Erwerber übergeht. Dies aber bedeutet, den Grundgedanken, den Buchwert vollständig dem Teilentgelt zuzuordnen, nicht durchzuhalten („modifizierte Trennungstheorie mit anteiliger Zuordnung des Buchwerts bis zur Höhe des Teilentgelts“, vgl. BFH, Vorlagebeschluss X R 28/12 vom 27. Oktober 2015, BStBl. II 2016, S. 81, Rz. 54). Vielmehr kommt es erneut zu einer Aufteilung des Buchwerts, nur in anderer Weise.

Dies ergäbe für das o.g. Beispiel folgende Lösung:

A aktiviert das Grundstück mit 900 000 Euro, die sich aus einem Entgelt von 300 000 Euro und einem fortgeführten Buchwert von 600 000 Euro zusammensetzen.

Grundstück	900 000 Euro	an Verbindlichkeit	300 000 Euro
		Kapital	600 000 Euro

Im Ergebnis kann aber auch eine solche Lösung nicht befriedigen. Denn der Erwerb zum Teilentgelt führt dann ebenso zur Buchwertfortführung wie der voll unentgeltliche Erwerb. Eine solche Gleichstellung des Teilentgelts mit der Unentgeltlichkeit erscheint systematisch fragwürdig.

Vor diesem Hintergrund ist an der quotalen Aufteilung des Buchwerts im Falle der teilentgeltlichen Übertragung festzuhalten. Damit ist auch der Gleichklang zu § 17 EStG für die teilentgeltliche Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts in der Form einer wesentlichen Beteiligung sichergestellt. Die Zuordnung des vollen Buchwerts zum entgeltlichen Teil einer teilentgeltlichen Übertragung bleibt der Übertragung ganzer betrieblichen Einheiten (§ 6 Absatz 3 EStG) im Sinne der Einheitstheorie vorbehalten.

Zu Buchstabe b

Vor dem Hintergrund des Nichtanwendungserlasses (BMF-Schreiben vom 12. September 2013, BStBl. I S. 1164, Ziffer 1) ist eine Übergangsregelung mangels schutzwürdigen Vertrauens nicht erforderlich.

Fz 10. Zu Artikel 3 Nummer 7 (§ 20 Absatz 3 Satz 2 - neu - EStG)

Artikel 3 Nummer 7 ist wie folgt zu fassen:

„7. § 20 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 Nummer 11... *[wie Gesetzentwurf]*
- b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„Besondere Entgelte oder Vorteile nach Satz 1 liegen auch vor, wenn Bestandsprovisionen, Verwaltungsentgelte oder sonstige Aufwendungen durch den Schuldner der Kapitalerträge nach Absatz 1 oder 2 oder durch einen Dritten erstattet werden.“ “

Begründung:

Nach § 20 Absatz 3 Satz 2 - neu - EStG liegen auch besondere Entgelte oder Vorteile im Sinne des bisherigen § 20 Absatz 3 EStG vor, wenn Bestandsprovisionen, Verwaltungsentgelte oder sonstige Aufwendungen durch den Schuldner der Kapitalerträge nach Absatz 1 oder 2 oder durch einen Dritten erstattet werden.

Kapitalverwaltungsgesellschaften zahlen Vermittlungsentgelte an Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute für den Vertrieb von Fondsanteilen in Form von sogenannten Kontinuitätsprovisionen (Bestandsprovisionen). Die Provisionen werden regelmäßig gezahlt und bemessen sich nach dem beim Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut verwahrten Bestand an Fondsanteilen. Erstaten Kreditinstitute oder Finanzdienstleistungsinstitute ihren Kunden diese Bestandsprovisionen ganz oder teilweise, stellt die Rückvergütung der Bestandsprovision wirtschaftlich betrachtet einen teilweisen Rückfluss früherer Aufwendungen dar. Aus Sicht der Finanzverwaltung handelt sich daher um Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 3 in Verbindung mit § 20 Absatz 1 Nummer 3 EStG (Rz. 84 des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022, BStBl. I S. 742), das heißt, sie geht bereits nach der gegenwärtigen Fassung des § 20 Absatz 3 EStG von steuerpflichtigen Einkünften aus.

Mit Verwaltungsentgelten sind insbesondere die Verwaltungsgebühren gemeint, die der Verwalter eines Investmentfonds (auch als Fonds- oder Investmentmanager bezeichnet) als Vergütung für die Verwaltung des Investmentfonds erhält. In der Praxis werden diese Verwaltungsgebühren meistens zu Lasten der Anleger aus dem Fondsvermögen entnommen. Sie können jedoch auch unmittelbar von den Anlegern des Investmentfonds eingezogen werden. Wenn diese Verwaltungsgebühren von dem Fondsmanager an den Anleger (zurück-) erstattet werden, dann handelt es sich ebenfalls um einen Rückfluss früherer Aufwendungen, der gleichermaßen als Kapitalertrag zu betrachten ist.

Für das bis zum 31. Dezember 2017 geltende InvStG (InvStG 2004) hat der BFH in einem Urteil vom 24. Oktober 2023, VIII R 8/20, BFHE 282, 428, entschieden, dass sich die Steuerbarkeit der Erstattung von auf der Fondsebene erhobenen Verwaltungsgebühren durch den Investmentmanager an den Inhaber eines Investmentanteils nicht auf § 20 Absatz 1 Nummer 1 in Verbindung mit Absatz 3 EStG stützen lässt. Diese Regelungen würden durch die speziellere und abschließende Regelung zur Steuerbarkeit laufender Fondserträge in § 2 Absatz 1 Satz 1 Halbsatz 1 InvStG 2004 verdrängt. Dabei hat der BFH ausdrücklich offengelassen, ob das im Streitjahr 2013 gefundene Auslegungsergebnis auch für die Rechtslage des ab dem 1. Januar 2018 anwendbaren InvStG (InvStG 2018) gelten kann.

Bei der vom 1. Januar 2018 an geltenden Rechtslage ist zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber nunmehr die Besteuerungstatbestände für Investmenterträge und Spezial-Investmentfonds unmittelbar in § 20 Absatz 1 Nummer 3 und 3a EStG geregelt hat. Da die Investmenterträge und Spezial-Investmenterträge seit 2018 explizit in § 20 Absatz 1 EStG genannt sind, spricht der Wortlaut des § 20 Absatz 3 EStG eindeutig für eine Erfassung von Entgelten und Vorteilen im Zusammenhang mit Investmenterträgen und Spezial-Investmenterträgen. Auch der Sinn und Zweck der Norm, der darin besteht, mittels einer Generalklausel Besteuerungslücken zu verhindern, spricht für eine Anwendbarkeit. Darüber hinaus werden auch Entgelte und Vorteile erfasst, die neben den weiteren in den Absatz 1 und 2 bezeichneten Einnahmen oder an deren Stelle gewährt werden. Dieser weit zu verstehende Rahmen wird durch den neuen Absatz 3 Satz 2 nicht erweitert, sondern lediglich klarstellend konkretisiert.

Fz 11. Artikel 3 Nummer 11 Buchstabe a (§ 40 Absatz 2 EStG)

Bei
Annahme
entfällt
Ziffer 12.

Artikel 3 Nummer 11 Buchstabe a ist zu streichen.

Begründung:

Nach § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 8 EStG-E sollen Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ein Mobilitätsbudget (Sachbezug oder Zuschuss z. B. für die E-Scooter-Nutzung oder gelegentliche Inanspruchnahme von Car-Sharing-, Bike-Sharing- sowie sonstige Sharing-Angebote und Fahrdienstleistungen) für außerdienstliche Mobilitätsleistungen unabhängig vom genutzten Verkehrsmittel (ausgenommen Luftfahrzeuge und regelmäßig überlassener betrieblicher Kraftfahrzeuge inklusive Elektrobikes, die als Kraftfahrzeug einzustufen sind) bis zu einem Höchstbetrag von 2 400 Euro je Arbeitnehmer und Kalenderjahr gewährt und maximal in dieser Höhe mit einem festen Pauschsteuersatz von 25 Prozent versteuert werden.

Ein Erfordernis für die steuerliche Förderung rein außerdienstlicher, privater Mobilität von Arbeitnehmern ist angesichts der für den Arbeitgeber – gerade unter dem Aspekt der „Umweltfreundlichkeit“ – bestehenden Fördermöglichkeiten und Steuerbefreiungen vielfältiger Mobilitäten für Arbeitnehmer nicht erkennbar.

So sind z. B. bereits nach geltender Rechtslage steuerfrei

- Leistungen (Ticketüberlassung oder Zuschüsse) des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (§ 3 Nummer 15 Satz 1 EStG).
- Leistungen des Arbeitgebers für Privatfahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr; § 3 Nummer 15 Satz 2 EStG).
- Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte geldwerte Vorteile aus der Überlassung von betrieblichen Fahrrädern zur Privatnutzung, die keine Kraftfahrzeuge im Sinne des § 6 Absatz 1 Nummer 4

Satz 2 EStG sind (insbesondere Pedelecs und andere betriebliche Fahrräder; § 3 Nummer 37 EStG).

Zudem ist der Vereinfachungseffekt durch diese zusätzliche Pauschalbesteuerung zu bezweifeln, denn neben der Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung bestehen die allgemeinen Regelungen für derartige Mobilitätsleistungen fort, sodass Arbeitgeber – gegebenenfalls für jeden einzelnen Arbeitnehmer – eine Günstigerprüfung anstellen werden, die zusätzlichen Bürokratieaufwand verursacht.

Inhaltlich fehlt es an einer tatsächlichen Ausrichtung auf nachhaltige und umweltverträgliche Mobilitätsformen. So eröffnet die Formulierung der gesetzlichen Regelung z. B. auch die Nutzung des Mobilitätsbudgets für die Kosten eines Mietwagens mit Verbrennungsmotor im Rahmen einer privaten Urlaubsreise oder für Taxikosten.

Ebenso erscheint es im Hinblick auf das angeführte Argument der Förderung umweltverträglicher Mobilität, widersprüchlich und kaum vermittelbar, dass Gutscheine und Kostenerstattungen für Car-Sharing oder Taxi-Apps begünstigt werden, Tankkarten/Ladestromgutscheine oder Erstattungen für Treibstoffkosten und Reparaturleistungen – selbst wenn diese für Autos mit alternativem Antrieb erbracht werden – hingegen nicht.

Wi 12. Zu Artikel 3 Nummer 11 (§ 40 EStG)

entfällt
bei
Annahme
von
Ziffer 11

- a) Der Bundesrat begrüßt die geplante Vereinfachung zur lohnsteuerlichen Behandlung von Mobilitätsbudgets in Artikel 3 Nummer 11 des Gesetzesentwurfs. Die aktuelle Fassung sieht jedoch vor, dass diese nur gilt, sofern das Mobilitätsbudget zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Gerade kleinen und mittleren Unternehmen steht aber vielfach nicht die Möglichkeit zur Verfügung, mittels einer Gehaltserhöhung ihren Mitarbeitern ein Mobilitätsbudget zur Verfügung zu stellen.
- b) Damit Unternehmen und ihre Mitarbeiter auch in der Breite von den neuen Regelungen zum Mobilitätsbudget profitieren können, bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren Gehaltsumwandlungen zugunsten eines Mobilitätsbudgets – wie es zum Beispiel auch zugunsten eines Firmenwagens möglich ist – zuzulassen.

- Fz 13. Zu Artikel 3 Nummer 17 (§ 45a Absatz 5 EStG)
Nummer 23 Buchstabe f₁ - neu -
(§ 52 Absatz 44a Satz 3a - neu - EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 17 ist wie folgt zu fassen:
- „17. § 45a wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 4 Satz 2 ...*[wie Gesetzentwurf]*
- b) Absatz 5 wird aufgehoben.
- b) In Nummer 23 ist nach Buchstabe f folgender Buchstabe einzufügen:
- „f₁) In Absatz 44a ist nach Satz 3 folgender Satz einzufügen:
- „§ 45a Absatz 5 ist letztmals für Ersatzbescheinigungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2025 ausgestellt werden.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a

Die Vorgaben, nach denen die Ausstellung einer Ersatzbescheinigung an besondere Voraussetzungen geknüpft ist, sind nicht mehr zeitgemäß. Die besondere Kennzeichnung einer Ersatzbescheinigung und insbesondere die Vorgabe, über die Ausstellung gesonderte Aufzeichnungen zu führen, stellen für die Aussteller solcher Bescheinigungen unnötigen bürokratischen Aufwand dar. Die Regelung entstammt noch der Zeit, in der Steuerbescheinigungen den Gläubigern der Kapitalerträge papierhaft zur Verfügung gestellt wurden. Im Fall der elektronisch übermittelten Steuerbescheinigung können bereits jetzt Steuerbescheinigungen beliebig vervielfältigt werden. Für Kapitalerträge, die ab dem Jahr 2025 zufließen, müssen auszahlende Stellen einer Steuerbescheinigung zudem eine nach amtlichem Muster zu erstellende Ordnungsnummer zuweisen, vgl. § 45b Absatz 1 EStG. Damit wird die eindeutige und maschinelle Zuordnung einer Steuerbescheinigung ermöglicht.

Zu Buchstabe b

Die Verpflichtung zur besonderen Kennzeichnung und zur Führung von Aufzeichnungen bei Ersatzbescheinigungen nach § 45a Absatz 5 EStG ist letztmals für Ersatzbescheinigungen anzuwenden, die vor dem 1. Januar 2025 ausgestellt werden. Der Zuflusszeitpunkt der Kapitalerträge ist unbeachtlich.

Fz 14. Zu Artikel 3 Nummer 19

(§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe c, e - neu -,
Absatz 2 Satz 7a - neu - EStG)

Nummer 23 Buchstabe f₁ - neu -

(§ 52 Absatz 46 Satz 3a - neu - EStG)

Artikel 3 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 19 ist wie folgt zu fassen:

„19. § 50 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) Satz 2 Nummer 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Buchstabe c wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.

bb) In Buchstabe d wird das Semikolon am Ende durch das Wort „oder“ ersetzt.

cc) Folgender Buchstabe wird angefügt:

„e) wenn die Anrechnung einer ausländischen Steuer nach § 50d Absatz 7 Satz 2 beantragt wird;“

b) Nach Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b gilt darüber hinaus auch für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, die in der Schweiz ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, sowie für Staatsangehörige der Schweizerischen Eidgenossenschaft, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder der Schweiz haben.“ “

b) In Nummer 23 ist nach Buchstabe f folgender Buchstabe einzufügen:

„f₁) In Absatz 46 wird nach Satz 3 folgender Satz eingefügt:

„§ 50 Absatz 2 Satz 8 in der Fassung des Artikel 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Nummer 19 Buchstabe a

Es handelt sich hierbei um eine redaktionelle Folgeänderung aufgrund der Ergänzung von Buchstabe b.

Zu Nummer 19 Buchstabe b

§ 50 Absatz 2 Satz 7 EStG regelt in Bezug auf § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b EStG die Antragsveranlagung für beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Gemäß § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b in Verbindung mit Satz 7 EStG ist eine Veranlagung zur Einkommensteuer auf Antrag bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 4 EStG für beschränkt Steuerpflichtige nur möglich, wenn es sich um Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union handelt oder eines anderen Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, und diese im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben.

Der EuGH hat mit Urteil vom 30. Mai 2024 in der Rechtssache C-627/22 (Finanzamt Köln-Süd) entschieden, dass Artikel 7 und 15 des am 21. Juni 1999 in Luxemburg unterzeichneten Abkommens zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (Freizügigkeitsabkommen EU-Schweiz), in der zuletzt durch das Protokoll vom 4. März 2016 im Hinblick auf die Aufnahme der Republik Kroatien als Vertragspartei infolge ihres Beitritts zur Europäischen Union angepassten Fassung in Verbindung mit Artikel 9 Absatz 2 des Anhangs I dieses Abkommens dahingehend auszulegen sind, dass sie einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach der das Recht, für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die Antragsveranlagung zu wählen, um die Berücksichtigung von Aufwendungen wie Werbungskosten und die Anrechnung von im Steuerabzugsverfahren einbehaltener Lohnsteuer zu erreichen, was zu einer Einkommensteuererstattung führen kann, Steuerpflichtigen mit Staatsangehörigkeit dieses Mitgliedstaats, eines anderen Mitgliedstaats oder eines Vertragsstaats des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 und Wohnsitz im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten vorbehalten ist und insbesondere nicht einem Staatsangehörigen des erstgenannten Mitgliedstaats offensteht, der

seinen Wohnsitz in der Schweiz hat und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in diesem Mitgliedstaat erzielt.

Mit der Einfügung eines neuen Satzes 8 in § 50 Absatz 2 EStG soll die EuGH-Entscheidung gesetzlich umgesetzt werden. Die Antragsveranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b EStG wird danach abweichend von der bisherigen Regelung auch beschränkt Einkommensteuerpflichtigen mit Staatsangehörigkeit eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Mitgliedstaates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, ermöglicht, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Schweiz haben.

Darüber hinaus wird die Antragsveranlagung nach § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b EStG aufgrund der Vorgaben des Freizügigkeitsabkommens EU-Schweiz auch Staatsangehörigen der Schweizerischen Eidgenossenschaft ermöglicht, die ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder der Schweiz haben.

Zu Nummer 23

Der neue § 52 Absatz 4 Satz 4 EStG regelt, dass § 50 Absatz 2 Satz 8 EStG in allen offenen Fällen anzuwenden ist. Damit wird dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts Rechnung getragen.

Fz 15. Zu Artikel 3 Nummer 23 Buchstabe d₁ - neu - (§ 52 Absatz 28 Satz 5 EStG)

In Artikel 3 Nummer 23 ist nach Buchstabe d folgender Buchstabe einzufügen:

„d₁) Absatz 28 Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„Für Leistungen aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht, soweit die Kapitalauszahlung gewählt wird, sowie aus Kapitalversicherungen mit Sparanteil ist, wenn die Leistungen auf einem vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossenen Versicherungsvertrag beruhen, § 20 Absatz 1 Nummer 6 in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung mit der Maßgabe weiterhin anzuwenden, dass in Satz 3 die Wörter „§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b Satz 5“ durch die Wörter „§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b Satz 6“ ersetzt werden.“ “

Begründung:

§ 20 Absatz 1 Nummer 6 EStG in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung ist künftig ausdrücklich für Leistungen aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht nur insoweit weiterhin anzuwenden, als die Kapitalauszahlung gewählt wird. Die Übergangsregelung in § 52 Absatz 28 Satz 5 EStG (früher § 52 Absatz 36 Satz 5 EStG in der Fassung des Alterseinkünftegesetzes vom 5. Juli 2004, BGBl. I S. 1427) wird insoweit konkretisiert.

Rentenzahlungen aus Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht wurden nach der Verwaltungsauffassung seit jeher nicht den Kapitalerträgen – und damit auch nicht dem Anwendungsbereich des § 52 Absatz 28 Satz 5 EStG – zugeordnet, sondern mit dem sogenannten Ertragsanteil (§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG) versteuert; nichts anderes gilt für Rentenzahlungen aus nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossenen Rentenversicherungen mit Kapitalwahlrecht.

Der BFH interpretiert nach der bisher nicht veröffentlichten BFH-Entscheidung vom 1. Juli 2021 – VIII R 4/18 – § 52 Absatz 28 Satz 5 EStG jedoch dahingehend, dass Rentenzahlungen aus einem vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossenen Rentenversicherungsvertrag mit Kapitalwahlrecht abweichend von der bisherigen Verwaltungspraxis und ebenfalls abweichend von der steuerlichen Behandlung von Rentenzahlungen aus zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossenen Rentenversicherungsverträgen mit Kapitalwahlrecht den Einkünften aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 6 EStG in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung zuzuordnen sind. Nach den Urteilsgründen unterliegen die Rentenzahlungen insoweit der Besteuerung, als die Summe der ausgezahlten Rentenbeträge das in der Ansparzeit angesammelte Kapitalguthaben einschließlich der Überschussanteile übersteigt. Danach würde die Besteuerung der Rentenzahlungen im Regelfall zunächst entfallen, ab dem Zeitpunkt, zu dem die Rentenzahlungen das angesammelte Kapitalguthaben übersteigen, würden die Rentenzahlungen allerdings der vollumfänglichen Besteuerung – also einer im Vergleich zur Ertragsanteilsbesteuerung deutlich höheren Besteuerung – unterliegen.

Die BFH-Entscheidung steht nicht nur im Widerspruch zur bewährten Verwaltungspraxis, die Umsetzung der Urteilsgrundsätze für Renten aus solchen vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossenen Rentenversicherungsverträgen mit Kapitalwahlrecht würde überdies erhebliche praktische und rechtliche Probleme verursachen, insbesondere in Fällen, in denen die Rentenzahlung bereits begonnen hat und eine frühere Besteuerung des Ertragsanteils gegebenenfalls inzwischen nicht mehr rückgängig gemacht werden könnte.

Mit der gesetzlichen Änderung wird die Ertragsanteilsbesteuerung für Renten aus vor dem 1. Januar 2005 abgeschlossenen Rentenversicherungsverträgen mit Kapitalwahlrecht beibehalten. Systemgerecht unterliegen damit Rentenzahlungen aus Rentenversicherungsverträgen auch weiterhin einheitlich der Ertragsanteilsbesteuerung, unabhängig davon, ob der Versicherungsvertrag ein Kapitalwahlrecht vorgesehen hatte, das der Steuerpflichtige nicht ausgeübt hat.

Die geänderte Fassung des § 52 Absatz 28 Satz 5 EStG ist in allen offenen Fällen anzuwenden, da Artikel 3 am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft tritt (Artikel 45 Absatz 1).

Fz 16. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu - (§ 3b Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG)

In Artikel 4 ist Nummer 1 folgende Nummer voranzustellen:

„01. § 3b Absatz 2 Satz 1 Halbsatz 1 wird wie folgt gefasst:

„Grundlohn ist der steuerpflichtige laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht, sowie die nach § 3 Nummer 56 oder 63 steuerfreien Beträge des Arbeitgebers, wenn sie laufender Arbeitslohn sind;“ “

Begründung:

Durch die Ergänzung des Wortes „steuerpflichtige“ vor den Wörtern „laufende Arbeitslohn“ wird die bisherige Verwaltungspraxis zur Ermittlung des maßgebenden Grundlohns für die Berechnung der Sonntags-, Feiertags-, und Nachtzuschläge gesetzlich festgeschrieben. Die gesetzliche Klarstellung ist eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, wonach für die Zuschlagsberechnung auf den laufenden Arbeitslohn abzustellen sei, der dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich zustehe (BFH-Urteil vom 10. August 2023, Aktenzeichen VI R 11/21, BStBl. 2024 II S. 202). Entsprechend den bisherigen Ausführungen in den Lohnsteuer-Richtlinien werden für die Ermittlung des Grundlohns neben dem steuerpflichtigen Arbeitslohn lediglich steuerfreie Beiträge des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung einbezogen, wenn sie laufender Arbeitslohn sind. Darüber hinaus ist es nicht sachgerecht, steuerfreien oder ausgehend von der zitierten Rechtsprechung des BFH sogar nicht steuerbaren Arbeitslohn bei der Zuschlagsberechnung zu berücksichtigen.

- Fz 17. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu -
(§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 1, Nummer 8a, b - neu - EStG)
Nummer 02 - neu - (§ 9 Absatz 5 Satz 1 EStG)
Nummer 6 Buchstabe b - neu -
(§ 52 Absatz 6 Satz 14a - neu - EStG)
Buchstabe c - neu -
(§ 52 Absatz 16b Satz 1a - neu - EStG)

Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

a) Der Nummer 1 sind folgende Nummern voranzustellen:

„01. § 4 Absatz 5 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 8 Satz 1 werden die Wörter „sowie damit zusammenhängende Aufwendungen“ gestrichen.

bb) Nummer 8a wird wie folgt gefasst:

„8a. Aufwendungen aufgrund eines Verfahrens,

a) die im Zusammenhang mit Geldbußen, Ordnungsgeldern und Verwarnungsgeldern im Sinne der Nummer 8 Satz 1 stehen,

b) welches mit einer Verurteilung wegen einer Straftat oder einem Strafbefehl durch ein Gericht im Geltungsbereich dieses Gesetzes abgeschlossen wird; das gilt auch bei Absehen von der Strafverfolgung unter Auflagen oder Weisungen, oder

c) in dem ein Verstoß gegen Pflichten zur, oder ein Mangel der gebotenen, Anerkennung und Achtung der freiheitlich demokratischen Grundordnung im Sinne des Grundgesetzes festgestellt wird, insbesondere bei Disziplinarverfahren, berufsgerichtlichen Verfahren, arbeitsrechtlichen Verfahren und Einstellungsverfahren in den öffentlichen Dienst.“

cc) Die bisherige Nummer 8a wird Nummer 8b.

02. In § 9 Absatz 5 Satz 1 wird die Angabe „bis 8a“ durch die Angabe „bis 8b“ ersetzt.“

b) Nummer 6 ist wie folgt zu fassen:

„6. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Diese Fassung ... [*weiter wie Gesetzentwurf*]“

b) In Absatz 6 wird nach Satz 14 folgender Satz eingefügt:

„§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe b und c in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... [*einsetzen Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen.“

c) In Absatz 16b wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„§ 9 Absatz 5 Satz 1 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... [*einsetzen Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe b und c anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a

Ziel

Nach geltendem Recht dürfen nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 EStG von einem Gericht oder einer Behörde im Geltungsbereich des Gesetzes oder von Organen der Europäischen Union festgesetzte Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder den Gewinn nicht mindern.

Des Weiteren wird in § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 1 EStG geregelt, dass andere Aufwendungen, die mit der Geldbuße, dem Ordnungsgeld oder dem Verwarnungsgeld im Zusammenhang stehen, wie diese selbst nicht den Gewinn mindern dürfen. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucksache 19/13436, S. 91) sollen damit z. B. auch Zinsen zur Finanzierung der Geldbuße unter das Abzugsverbot fallen, weil diese Betriebsausgaben durch die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben veranlasst sind. Auch die Aufwendungen für die Rechtsverteidigungskosten, z. B. Rechtsanwaltskosten, fallen unter das Abzugsverbot.

Die Änderungen bezwecken Folgendes:

- Staatliche Sanktionen können ihren Zweck (Ahndung der Tat und Sicherung der Rechtsordnung) nur dann erfüllen, wenn die festgesetzte Geldbuße bzw. das festgesetzte Strafmaß den Täter in voller Höhe trifft. Der Abzug einer Geldbuße als Betriebsausgabe, aber auch der Betriebsausgabenabzug der übrigen Aufwendungen, die mit einer Geldbuße zusammenhängen, führt zur Zweckverfehlung.

Bislang ist in § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 1 EStG nur ein Abzugsverbot für Geldbußen, Ordnungsgelder und Verwarnungsgelder und der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen geregelt.

Rechtsverteidigungskosten und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Straftat, die nicht vom § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 EStG erfasst wird, insbesondere solche betrieblich veranlassten Straftaten, die mit einer Freiheitsstrafe bedroht sind, konnten bislang als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Um die Zweckerfüllung der staatlichen Sanktion zu gewährleisten, ist es erforderlich, auch die vorstehenden Aufwendungen einem Betriebsausgabenabzugsverbot zu unterwerfen.

- Die freiheitliche demokratische Grundordnung Deutschlands wird zunehmend bedroht. Extremisten, Islamisten und Gegner der Demokratie jedweder Couleur wollen eine andere Gesamtordnung und bedrohen die Gesellschaft und ihre Grundprinzipien und Grundrechte.

Die Demokratie Deutschlands muss in alle Richtungen wehrhaft sein. Hierfür ist es erforderlich, den besorgniserregenden Entwicklungen entgegenzutreten und auch steuerrechtliche Maßnahmen zur Stärkung der Resilienz der Demokratie sowie zur Stärkung des gesellschaftlichen Zusammenhalts zu ergreifen.

Insofern bedarf es einer gesetzlichen Grundlage zur Verbesserung der steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für die Förderung der wehrhaften Demokratie.

Der Staat schuldet den sich dem Gemeinwesen verpflichtet fühlenden Bürgerinnen und Bürgern die Gewähr, dass niemand eine steuerrechtliche Begünstigung erhalten kann, der der freiheitlichen demokratischen Grundordnung Deutschlands ablehnend gegenübersteht.

Im Einzelnen

Zu § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe a EStG

Die Regelungen zur Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen im Zusammenhang mit den schon bisher nicht abziehbaren Aufwendungen (Nummer 8) werden in der neuen Nummer 8a gebündelt. Hierzu wird die entsprechende Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 1 EStG in die gesetzliche Neuregelung (Nummer 8a) überführt. Mit der Formulierung „Aufwendungen aufgrund eines Verfahrens“ wird klargestellt, dass das Abzugsverbot nicht nur Zinsen zur Finanzierung einer Geldbuße umfasst, sondern u. a. auch Rechtsverteidigungskosten, die mit dem Verfahren zusammenhängen.

Zu § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe b EStG

Durch die Neuregelung wird ein weiteres Abzugsverbot bei gesetzeswidrigem Verhalten geschaffen.

Sofern die Strafbarkeit eines bestimmten Tuns, Duldens oder Unterlassens festgestellt wird, dürfen die hiermit in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Es ist nicht vermittelbar, dass bei einem mit einer Geldbuße bedrohten rechtswidrigen Handeln die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich nicht abziehbar sind, während bei einer Sanktionierung beispielsweise mit einer Gefängnisstrafe vergleichbare Aufwendungen steuerlich berücksichtigt werden.

Die Neuregelung trägt dem Umstand Rechnung, dass es der Allgemeinheit nicht länger zuzumuten ist, die Aufwendungen, die mit einem strafbaren und damit gemeinschaftsschädlichen Verhalten im Zusammenhang stehen, durch den Betriebs- bzw. Werbungskostenabzug aus Steuergeldern zu finanzieren.

Insofern liegt in der Abweichung vom objektiven Nettoprinzip keine Verletzung des Grundgesetzes. Der besondere sachlich rechtfertigende Grund für die Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs liegt in der Sanktionierung gemeinschaftsschädlichen Verhaltens. Um einen rechtssicheren Anknüpfungspunkt für die Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs zu haben, wird auf den die Tat sanktionierenden Abschluss des Strafverfahrens abgestellt.

Bis dahin kann zunächst ein steuerrechtlich wirksamer Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug der mit der Straftat zusammenhängenden Aufwendungen erfolgen. Da bis zum Abschluss des Strafverfahrens ungewiss ist, ob und in welcher Höhe die Voraussetzungen für die Entstehung der Einkommensteuer eingetreten sind, kann diese von der Finanzverwaltung gemäß § 165 Absatz 1 AO vorläufig festgesetzt werden.

Zu § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe c EStG

Sofern im Rahmen von Disziplinarverfahren, berufsgerichtlichen Verfahren und arbeitsrechtlichen Verfahren oder vergleichbaren Verfahren festgestellt wird, dass ein schuldhaft begangener Verstoß gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung vorliegt, ist eine steuerrechtliche Berücksichtigung der mit den entsprechenden Verfahren zusammenhängenden Aufwendungen nicht zulässig. Dies gilt sinngemäß für Einstellungsverfahren in den öffentlichen Dienst.

Insofern liegt in der Abweichung vom objektiven Nettoprinzip keine Verletzung des Grundgesetzes. Der besondere sachlich rechtfertigende Grund für die Versagung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs liegt in der Stärkung der Resilienz der Demokratie und damit einhergehend der Sanktionierung gemeinschaftsschädlichen (neonazistischen, rassistischen, antisemitischen etc.) Verhaltens.

Zur Anwendung des § 165 Absatz 1 AO wird auf die Begründung zu § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe b EStG verwiesen.

Die Neuregelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a EStG gilt auch für den Werbungskostenabzug.

Zu Buchstabe b (§ 52 EStG)

In Nummer 6 Buchstabe a handelt sich um die bereits im Gesetzentwurf vorgesehene Änderung des § 52 Absatz 1 EStG.

Zu Nummer 6 Buchstabe b und c

Die Vorschrift bestimmt den zeitlichen Anwendungsbereich der Neuregelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe b und c und des § 9 Absatz 5 Satz 1 EStG. Die Neuregelung ist erstmals auf Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 entstehen.

Für die Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe a EStG bedarf es keiner neuen Anwendungsregelung. Die Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8a Buchstabe a EStG entspricht inhaltlich der mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (BT-Drucksache 19/13436 Seite 91) eingeführten Regelung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 8 Satz 1 letzter Satzteil EStG.

Fz 18. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu - (§ 4i EStG)

In Artikel 4 ist Nummer 1 folgende Nummer voranzustellen:

„01. § 4i wird aufgehoben.“

Begründung:

Nach § 4i Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen nicht als Sonderbetriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie auch die Steuerbemessungsgrundlage in einem anderen Staat mindern. § 4i Satz 2 EStG enthält eine Ausnahme von diesem Grundsatz, soweit die Aufwendungen Erträge desselben Steuerpflichtigen mindern, die bei ihm sowohl der inländischen Besteuerung unterliegen als auch nachweislich der tatsächlichen Besteuerung in dem anderen Staat. Die Vorschrift soll einen doppelten Betriebsausgabenabzug verhindern, der dadurch entsteht, dass in anderen Staaten das deutsche Konzept des Sonderbetriebsvermögens unbekannt ist.

Der mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2035) neu eingefügte § 4k EStG untersagt ohne weitere Voraussetzungen allgemein den doppelten Abzug von Aufwendungen. Dies schließt Sonderbetriebsausgaben ein. Für eine Sonderregelung speziell für Sonderbetriebsausgaben besteht daher kein Bedarf mehr.

Zwar umfasst der persönliche Anwendungsbereich des § 4i EStG im Gegensatz zu § 4k EStG auch Konstellationen, die sich nicht zwischen nahestehenden Personen oder im Rahmen einer strukturierten Gestaltung abspielen. Mit Blick auf das verfolgte Ziel des Gesetz- und des Richtliniengebers (Richtlinie (EU) 2017/952 des Rates vom 29. Mai 2017, ABl. L 144, S. 1), Besteuerungsinkongruenzen gezielt in Gestaltungsfällen neutralisieren und nicht sämtliche zufällige Steuereffekte aufzugreifen, ist die Aufhebung des § 4i EStG gleichwohl auch hinsichtlich des über § 4k EStG hinausgehenden Anwendungsbereichs sachgerecht. Zudem wird mit der Aufhebung des § 4i EStG ein Beitrag zum Bürokratieabbau geleistet.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Absatz 1 Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.

- Fz 19. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu - (§ 5b Absatz 1 EStG)
Nummer 5a - neu - (§ 51 Absatz 4 Nummer 1b EStG)
Nummer 6 (§ 52 Absatz 11 EStG)

Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 1 ist folgende Nummer voranzustellen:

„01. § 5b Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Wird der Gewinn nach § 4 Absatz 1, § 5 oder § 5a ermittelt, so ist der Inhalt der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung jeweils einschließlich der unverdichteten Kontennachweise mit Kontensalden sowie der Anlagenspiegel und das ihm zugrundeliegende Anlagenverzeichnis nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Enthält die Bilanz Ansätze oder Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, so sind diese Ansätze oder Beträge durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anzupassen und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Der Steuerpflichtige kann auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln; Satz 1 gilt insoweit entsprechend. In den Fällen der Eröffnung des Betriebs und für andere steuerliche Zwecke zu erstellende Bilanzen sind die Sätze 1 bis 3 entsprechend anzuwenden. Liegt ein Anhang, ein Lagebericht, ein Prüfungsbericht oder ein Verzeichnis nach § 5 Absatz 1 Satz 2 vor, so sind diese nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Bei der Gewinnermittlung nach § 5a ist das besondere Verzeichnis nach § 5a Absatz 4 nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.“ “

b) Nach Nummer 5 ist folgende Nummer einzufügen:

„5a. In § 51 Absatz 4 Nummer 1b werden die Wörter „Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung“ durch das Wort „Daten“ ersetzt.“

c) Nummer 6 ist wie folgt zu fassen:

„6. § 52 wird wie folgt geändert:

a) *[wie Gesetzentwurf]*

b) Absatz 11 wird wie folgt gefasst:

„(11) § 5b in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. § 5b Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) *[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]* ist, soweit er sich auf die Übermittlung von Kontennachweisen bezieht, erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen. § 5b Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) *[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]* soweit er sich auf die Übermittlung von Anlagenverzeichnissen bezieht, sowie § 5b Absatz 1 Sätze 5 und 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) *[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]*, sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2027 beginnen.“

c) In Absatz 30b Satz 1 *[wie Nummer 6 Buchstabe b des Gesetzentwurfs]*

Begründung:

Zu § 5b Absatz 1 EStG-E

Die gesetzliche Verpflichtung zur Übermittlung der sogenannten E-Bilanz in § 5b EStG bezieht sich bislang nur auf die E-Bilanz als solche und nicht auf die zu Grunde liegenden Kontennachweise, das Anlagenverzeichnis sowie die Verzeichnisse nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG und § 5a Absatz 4 EStG. Die Übersendung dieser Daten ist nach wie vor freiwillig, obwohl sie bei bilanzierenden Unternehmen jedoch regelmäßig elektronisch verfügbar sind. Schließlich sind sowohl der unverdichtete Kontonachweis als auch der Anlagenspiegel sowie das Anlageverzeichnis Bestandteil der verpflichtenden oder freiwilligen Buchführung. Die Erfahrungen in der Praxis zeigen, dass von dieser freiwilligen Übermittlungsmöglichkeit meist nicht Gebrauch gemacht wird. Die Folge ist, dass die Finanzbehörden mit der Übermittlung der E-Bilanz solche erforderlichen Informationen regelmäßig nicht erhalten, die vor der Einführung der E-Bilanz selbstverständlich in Papierform übersandt wurden. Als Konsequenz kommt es regelmäßig zu Rückfragen des Finanzamts bei den Unternehmen. Dies führt sowohl für die Unternehmen und als auch für die Finanzbehörden zu unnötigem Bürokratieaufwand.

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 5b Absatz 1 EStG-E schließt die Lücke der bislang unvollständigen elektronischen Übermittlungspflicht, ohne faktisch den Bürokratieaufwand für die Unternehmen zu erhöhen. Denn Kontennachweise und das Anlagenverzeichnis dürften ohnehin in elektronischer Form vorliegen, wenn eine E-Bilanz erstellt wird. Es wird im Ergebnis das Übermittlungsniveau, das vor Einführung der verpflichtenden Übermittlung der E-Bilanz in Papierform bestand, elektronisch wieder hergestellt. Die vorgeschlagene Ergänzung führt sogar zu weniger Aufwand für die Steuerpflichtigen, weil Rückfragen des Finanzamts insoweit weitestgehend vermieden werden.

Die Übermittlungsverpflichtung für den Anlagenspiegel, die sich bislang zum Teil aus handelsrechtlichen Regelungen ergibt, wird jetzt ausdrücklich in § 5b Absatz 1 EStG-E geregelt.

Nach Satz 3 darf auch eine Steuerbilanz übermittelt werden. Im zweiten Halbsatz wird nun klargestellt, dass auch hier der Übermittlungsumfang des Satzes 1 gilt.

Durch die Änderung in Satz 4 wird klargestellt, dass jede für steuerliche Zwecke zu erstellende Bilanz von der Übermittlungspflicht im Sinne der Sätze 1 und 2 umfasst ist. Es handelt sich auch hierbei um keine Erweiterung von Verpflichtungen gegenüber dem Finanzamt, sondern nur um die Festlegung des elektronischen Übertragungsweges. Das Gleiche gilt für die Übermittlungsverpflichtung für Anhang, Lagebericht, Prüfungsbericht und die Verzeichnisse nach § 5 Absatz 1 Satz 2 und § 5a Absatz 4 EStG.

Zu § 51 Absatz 4 Nummer 1b EStG-E

Es handelt sich um eine redaktionelle Anpassung an die Änderung in § 5b Absatz 1 EStG-E.

Zu § 52 Absatz 11 EStG-E

Die Anwendung der Neuregelung bezogen auf Kontonachweise erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen, trägt dem Umstand Rechnung, dass die Entgegennahme und Auswertung der entsprechenden Datensätze automationstechnisch umgesetzt werden müssen.

Aus diesem Grund ist für die Übermittlung des Anlagenverzeichnisses, eines vorhandenen Anhangs, Lage- und Prüfungsbericht sowie der Verzeichnisse nach § 5 Absatz 1 Satz 2 EStG und § 5a Absatz 4 EStG ein nochmals verlängerter Übergangszeitraum vorgesehen. Damit haben Steuerpflichtige und Verwaltung ausreichend Zeit, sich auf die erweiterte Übermittlungspflicht einzustellen.

Fz 20. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu -

(§ 7 Absatz 4 Satz 2, 3 - neu -, Absatz 7 - neu - EStG)

Nummer 6 Buchstabe a₁ - neu -

(§ 52 Absatz 15 Satz 4 - neu - EStG)

Zu Artikel 5a - neu -

(§ 11c Absatz 1 Satz 1, 5 - neu -, 6 - neu -, § 84 Absatz 2a EStDV)

Zu Artikel 45 Absatz 7 (Inkrafttreten)

a) Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nummer 1 ist folgende Nummer voranzustellen:

„01. § 7 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 4 Satz 2 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Beträgt die tatsächliche Nutzungsdauer eines Gebäudes im Zeitpunkt seiner Fertigstellung in den Fällen des Satzes 1 Nummer 1 und 2 Buchstabe a weniger als 33 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe b weniger als 50 Jahre, in den Fällen des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe c weniger als 40 Jahre, so können anstelle der Absetzungen für Abnutzung nach Satz 1 die der tatsächlichen Nutzungsdauer entsprechenden Absetzungen für Abnutzung vorgenommen werden. Absetzungen für Abnutzung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer können darüber hinaus anstelle der Absetzungen für Abnutzung

nach Satz 1 vorgenommen werden, wenn eine tatsächliche Nutzungsdauer von weniger als 20 Prozent der in Satz 2 genannten Absetzungszeiträume (33 Jahre, 50 Jahre, 40 Jahre) nachgewiesen ist.“

b) Folgender Absatz wird angefügt:

„(7) Die Bundesregierung wird ermächtigt, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates die Mindestanforderungen an die erforderlichen Nachweise nach Absatz 4 Satz 3 festzulegen.“

bb) In Nummer 6 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe einzufügen:

„a₁) Dem Absatz 15 wird folgender Satz angefügt:

„§ 7 Absatz 4 Satz 2 und 3 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.“ “

b) Nach Artikel 5 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 5a

Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

„1. § 11c wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird die Angabe „§ 7 Abs. 4 Satz 2“ durch die Angabe „§ 7 Absatz 4 Satz 2 und 3“ ersetzt.

bb) Folgende Sätze werden angefügt:

„Der Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer im Sinne des § 7 Absatz 4 Satz 3 des Gesetzes ist durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen. Das Gutachten muss auf Basis einer Vorortbesichtigung erstellt worden sein und Aufschluss über die maßgeblichen technischen, wirtschaftlichen und rechtlichen Determinanten geben, welche die Nutzungsdauer im Einzelfall beeinflussen, und auf deren Grundlage der Zeitraum der Nutzung mit hinreichender Bestimmtheit zu ermitteln ist.“

b) In Absatz 2 Satz 1 und 3 wird jeweils die Angabe „§ 7 Absatz 4 Satz 3“ durch die Angabe „§ 7 Absatz 4 Satz 4“ ersetzt.

2. § 84 Absatz 2a wird wie folgt gefasst:

„(2a) § 11c Absatz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 5a des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.“ “

c) Artikel 45 Absatz 7 ist wie folgt zu fassen:

„(7) Artikel 4 Nummer 01 Buchstabe a, Nummer 1 bis 6, die Artikel 5a, 10, 13, 18, 19, 21, 23 und 40 treten am 1. Januar 2025 in Kraft.“ “

Begründung:

Zu § 7 Absatz 4 Satz 2 und 3 - neu - EStG

Nach der bisherigen Regelung in § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG können in allen Fällen, in denen die tatsächliche Nutzungsdauer kürzer ist als die den Prozentsätzen in § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG rechnerisch zugrundeliegenden Nutzungsdauern, Absetzungen für Abnutzung nach der kürzeren Nutzungsdauer vorgenommen werden. Anforderungen an den Nachweis sind im Gesetz nicht geregelt. Der BFH hat mit Urteil vom 28. Juli 2021 - IX R 25/19 - entschieden, dass sich der Steuerpflichtige zur Darlegung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes grundsätzlich jeder Darlegungsmethode bedienen kann, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet erscheint und die Vorlage eines Bausubstanzgutachtens nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer ist. In der Folge hat sich in der aktuellen Besteuerungspraxis gezeigt, dass jegliche Gutachten (auch durch nichtamtliche Sachverständige, sonstige Personen oder einfache „Internetgutachten“) als Nachweis genügen und der Ausnahmefall daher zur Regel geworden ist. Um dem entgegenzuwirken, wird die bisherige Regelung des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG durch die Neuregelungen des § 7 Absatz 4 Satz 2 und 3 EStG stärker typisiert. Zudem erhält die Neuregelung des § 7 Absatz 4 Satz 3 EStG durch die Anfügung des § 7 Absatz 7 EStG eine Ermächtigungsnorm zur Konkretisierung der Nachweisanforderungen im Rahmen einer Rechtsverordnung.

Nach den Neuregelungen dürfen Absetzungen für Abnutzung nach einer kürzeren als der den Prozentsätzen in § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG rechnerisch zugrundeliegenden Nutzungsdauern nur vorgenommen werden, wenn

- ein Gebäude bereits im Zeitpunkt seiner Fertigstellung eine kürzere Nutzungsdauer hat. Das betrifft solche Gebäude, die von vornherein auf eine kürzere Nutzungsdauer angelegt sind, zum Beispiel Leichtbauhallen oder Trafostationshäuser. Hier lässt sich die kürzere Nutzungsdauer in der Regel anhand von Erfahrungswerten der steuerlichen Betriebsprüfung typisiert bestimmen;
- bei allen übrigen Gebäuden die Nutzungsdauer weniger als 20 Prozent der den AfA-Sätzen des § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG rechnerisch zugrundeliegenden Absetzungszeiträumen beträgt.

Mit Beschluss vom 27. Mai 2024 - II B 79/23 - hat der BFH dargelegt, dass dem Steuerpflichtigen bei verfassungskonformer Auslegung der Bewertungsvorschriften die Möglichkeit eingeräumt werden müsse, bei einer Verletzung des Übermaßverbots einen niedrigeren gemeinen Wert nachzuweisen.

Dies gilt sinngemäß auch für die Möglichkeit des Nachweises einer tatsächlichen geringeren Nutzungsdauer als die der typisierten Nutzungsdauer. Insofern scheidet eine ersatzlose Streichung des § 7 Absatz 4 Satz 2 EStG aus.

Die Beschränkung auf den Nachweis einer nicht unerheblichen Abweichung von der typisierten Nutzungsdauer entspricht der sinngemäß zu berücksichtigenden Rechtsprechung des BVerfG, das dem Gesetzgeber bei der Wahl der Bemessungsgrundlage und bei der Ausgestaltung der Bewertungsregelungen einen weiten Gestaltungsspielraum zugestanden hat, solange sie geeignet sind, den mit der Steuer verfolgten Belastungsgrund zu erfassen und dabei die Relation der Wirtschaftsgüter zueinander realitäts- und gleichheitsgerecht abzubilden. Der Gesetzgeber verfüge gerade in Massenverfahren der vorliegenden Art über einen großen Typisierungs- und Pauschalierungsspielraum. Das Übermaßverbot könne insbesondere dann verletzt sein, wenn sich der festgestellte Wert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweise.

Dem wird mit der vorliegenden Neuregelung Rechnung getragen.

Die Berücksichtigung der kürzeren Nutzungsdauer nur in den beiden Fallgruppen stellt somit in Anbetracht dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung eine zulässige gesetzliche Typisierung dar. Im Bereich der Gebäudeabschreibungen darf der Gesetzgeber auch aus Vereinfachungsgründen stark typisieren (siehe dazu BT-Drucksache 04/2008, Seite 3 f.). Die Neuregelung zur Berücksichtigung einer kürzeren Nutzungsdauer lässt die Möglichkeit offen, in den oben genannten Fällen höhere Absetzungen für Abnutzung als nach § 7 Absatz 4 Satz 1 EStG anzusetzen. Sie verhindert aber, dass insbesondere beim Erwerb von Altbauten jede geringfügige Unterschreitung der in § 7 Absatz 4 Satz 2 genannten Absetzungszeiträume (33 Jahre, 50 Jahre, 40 Jahre) zu einer individuellen Berechnung der AfA führt.

Stattdessen wird in der zweiten Fallgruppe eine Beschränkung auf Fälle vorgenommen, in denen eine tatsächliche Nutzungsdauer in Höhe von weniger als 20 Prozent der typisierten Absetzungszeiträume nachgewiesen wird, wodurch die oben genannte Umkehr der Ausnahme zur Regel verhindert wird. In der Praxis hat sich gezeigt, dass in vielen Fällen eine nicht wesentliche Verkürzung der Nutzungsdauer begehrt wird. Hierdurch entsteht ein Prüfaufwand für Fälle mit relativ geringen steuerlichen Auswirkungen. Der Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer wird daher auf bedeutsame Fälle beschränkt. Dies gilt auch in den Fällen, in denen eine tatsächliche geringere Nutzungsdauer als die der typisierten Nutzungsdauer nicht bereits bei Anschaffung oder Fertigstellung des Gebäudes, sondern zu einem späteren Zeitpunkt nachgewiesen wird. In diesem Fall ist die 20 Prozent-Wesentlichkeitsgrenze auf der Grundlage einer Restnutzungsdauer zu prüfen. Letztlich entstehen für die Steuerbürgerinnen und -bürger und Unternehmen regelmäßig keine endgültigen Belastungen, da weiterhin 100 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes abgeschrieben werden können. Durch die Neuregelung wird Verwaltungsaufwand durch Überprüfung von Gutachten und Ermittlung eines individuellen Abschreibungssatzes vermieden.

Zu § 7 Absatz 7 - neu - EStG

Die Neuregelung in § 7 Absatz 7 EStG enthält die Ermächtigungsnorm zur Konkretisierung der Nachweisanforderungen in der Rechtsverordnung (§ 11c Absatz 1 EStDV).

Zu § 52 Absatz 15 Satz 4 - neu - EStG

Die Neuregelungen in § 7 Absatz 4 EStG treten zum 1. Januar 2025 in Kraft und gelten für Veranlagungszeiträume ab 2025. Sie haben hinsichtlich der Anwendung des § 7 Absatz 4 Satz 3 - neu - EStG aufgrund des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung aber auch Auswirkung auf die Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes, die vor dem 1. Januar 2025 erfolgte. Auf Basis der bisherigen Rechtslage unter Anwendung des BFH-Urteils vom 28. Juli 2021 - IX R 25/19 - angesetzte kürzere Nutzungsdauern, die nicht der Neuregelung des § 7 Absatz 4 Satz 3 EStG bzw. den konkretisierten Nachweisanforderungen des § 11c EStDV entsprechen, sind ab dem Veranlagungszeitraum 2025 anzupassen. Zudem ist gegebenenfalls jeweils auf Basis der für steuerliche Zwecke angenommenen Nutzungsdauer eine Kaufpreisaufteilung (Grund und Boden / Gebäude) anzupassen.

Zu Artikel 5a - neu - (Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung)

Zu Nummer 1 Buchstabe a (§ 11c)

Zu Doppelbuchstabe bb (Satz 5 und 6 - neu -)

Um zu verhindern, dass jegliche Gutachten – auch durch nicht sachverständige Personen oder einfache „Internetgutachten“ – als Nachweis zur Verringerung der typisierten Abschreibungszeiträume von Gebäuden genutzt werden und damit der Ausnahmefall zur Regel wird, müssen die erforderlichen Kriterien für die Nachweiserfüllung gesetzlich festgeschrieben werden. Durch die Änderung des § 11c Absatz 1 EStDV werden die Anforderungen an die Nachweisführung auf Grundlage des § 7 Absatz 7 EStG konkretisiert.

Zu Buchstabe b (Absatz 2)

Anpassung an die Änderungen in § 7 Absatz 4 EStG.

Zu Nummer 2 (§ 84 Absatz 2a)

Die Vorschrift regelt die erstmalige Anwendung der geänderten Absätze 1 und 2 des § 11c EStDV. Der bisherige Inhalt des § 84 Absatz 2a EStDV kann wegen Zeitablaufs entfallen.

Zu Artikel 45 Absatz 7 (Inkrafttreten)

Anpassung der Inkrafttretensregelung in Absatz 7 an den geänderten Artikel 4 und an den eingefügten Artikel 5a.

Die in § 7 Absatz 7 EStG eingefügte Ermächtigungsnorm tritt nach Artikel 45 Absatz 1 am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft.

Fz 21. Zu Artikel 4 Nummer 01 - neu - (§ 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 EStG)

In Artikel 4 ist Nummer 1 folgende Nummer voranzustellen:

„01. § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Inland und höchstens 2 000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Ausland; die Grenze von 2 000 Euro gilt nicht, wenn eine Dienst- oder Werkswohnung verpflichtend und zweckgebunden genutzt werden muss.“ “

Begründung:

Der BFH hat mit Urteil vom 9. August 2024 - VI R 20/21 - entschieden, dass bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland im Einzelfall zu prüfen sei, welche Unterkunftskosten notwendig sind. Die Regelung in § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 EStG gelte aufgrund des eindeutigen Wortlauts („im Inland“) nur für einen inländischen Zweithaushalt. Die im BMF-Schreiben vom 25. November 2020, BStBl. I S. 1228, unter der Randziffer 112 enthaltene Typisierung, dass Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung im Ausland, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, als notwendig im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 EStG anzusehen sind, hat der BFH abgelehnt.

Die vom BFH geforderte Einzelfallprüfung ist im steuerlichen Massenverfahren nicht umsetzbar, zumal es sich um Auslandssachverhalte handelt. Der BFH grenzt in den Randnummern 12 und 13 seiner Entscheidung vom 9. August 2024 die Inlandsfälle aufgrund der gesetzlichen Höchstbetragsregelung nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 5 Satz 4 EStG von den Auslandsfällen ab, woraus man im Umkehrschluss folgern kann, dass eine gesetzlich verankerte typisierende Höchstbetragsregelung für Auslandsfälle gerichtsfest wäre. Die gesetzliche Typisierung von Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung im Ausland hat den Vorteil, dass zukünftig die Notwendigkeitsprüfung (eigentlich Angemessenheitsprüfung) der Unterkunftskosten im Ausland in der Veranlagung entfallen kann, zumal laut Aussage des BFH in Randnummer 16 des Urteils eine typisierende Gesetzesauslegung des Tatbestandsmerkmals „notwendig“ zum Zwecke einer einfacheren Handhabung im steuerlichen Massenverfahren zumindest zweifelhaft ist.

Dem Typisierungsgedanken folgend wird ein Höchstbetrag im Fall der doppelten Haushaltsführung mit einer ausländischen Unterkunft mit dem doppelten „Inlandsbetrag“ gesetzlich festgeschrieben. Als Unterkunftskosten für doppelte Haushaltsführung im Ausland können daher zukünftig die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft oder Wohnung angesetzt werden, höchstens jedoch 2 000 Euro im Monat. Dieser Betrag umfasst – wie in Inlandsfällen – alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen. Dieser Betrag orientiert sich anhand des Rankings der 20 Städte mit den höchsten monatlichen Mietpreisen für eine 2-Zimmer-Wohnung weltweit aus 2019. Inflationsbedingt und aufgrund der nicht einheitlichen Preisentwicklung in den letzten Jahren auf dem Mietmarkt erfolgt eine Modifizierung der Werte. Der Aufwand für Nutzung von Dienst- und Werkwohnungen (inklusive Nebenkosten) unterliegt nicht der typisierenden Höchstbetragsregelung für Auslandsfälle.

- Fz 22. Zu Artikel 4 Nummer 2 (§ 17 Absatz 1 Satz 3, 5 - neu -, Absatz 7 EStG)
Nummer 3 (§ 20 Absatz 2 Satz 3 EStG)
Nummer 5a - neu - (§ 23 Absatz 1 Satz 4 EStG)
Nummer 6 Buchstabe c - neu -
(§ 52 Absatz 31 Satz 4a - neu - EStG)
Artikel 9 Nummer 7 (§ 22 Absatz 1 Satz 8 - neu -, 9 - neu - UmwStG)

a) Artikel 4 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nummer 2 ist wie folgt zu fassen:

„2. § 17 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 3 werden nach dem Wort „sowie“ die Wörter „Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft und“ eingefügt.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft gilt als Anschaffung oder Veräußerung der Anteile im Sinne des Satzes 1.“

- b) Absatz 6 wird wie folgt geändert: *[...wie Gesetzentwurf]*
 - c) Absatz 7 wird aufgehoben.“
- bb) Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:
- „3. § 20 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 *[...wie Gesetzentwurf]*
 - b) In Absatz 2 Satz 3 werden nach dem Wort „Personengesellschaft“ die Wörter „oder Gemeinschaft“ eingefügt.“
- cc) Nach Nummer 5 ist folgende Nummer einzufügen:
- „5a. In § 23 Absatz 1 Satz 4 werden nach dem Wort „Personengesellschaft“ die Wörter „oder Gemeinschaft“ eingefügt.“
- dd) Der Nummer 6 ist folgender Buchstabe anzufügen:
- „c) In Absatz 31 wird nach Satz 4 folgender Satz eingefügt:
„§ 23 Absatz 1 Satz 4 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. ...) *[einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes]* ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Veräußerung auf einem nach dem TT.MM.JJJJ *[einsetzen: Tag der Beschlussfassung des Deutschen Bundestages über das vorliegende Änderungsgesetz]* rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrag oder gleichstehenden Rechtsakt beruht.“
- b) Artikel 9 Nummer 7 ist wie folgt zu fassen:
- „7. § 22 wird wie folgt geändert:
 - a) Dem Absatz 1 werden folgende Sätze angefügt:
„Ist Einbringender unmittelbar oder mittelbar eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft, gilt die Veräußerung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der Personengesellschaft oder Gemeinschaft als Veräußerung der anteiligen Anteile. Die Sätze 1 bis 7 gelten entsprechend.“
 - b) In § 22 Absatz 2 Satz 5 *[... wie Gesetzentwurf]*.“

Begründung:

Zu § 17 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 7 EStG

Die Änderung des § 17 Absatz 1 Satz 3 EStG und die Aufhebung des § 17 Absatz 7 EStG dienen der Rechtsbereinigung und bewirken keine Änderung des materiellen Rechts. Beide Regelungen erweitern mit der nämlichen Rechtsfolge den ursprünglichen Anwendungsbereich des § 17 EStG (Anteile an Kapitalgesellschaften) um Anteile an

- Genossenschaften einschließlich der Europäischen Genossenschaft (SCE) und
- einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a KStG.

Dementsprechend sollten die Regelungen an nur einer Stelle verortet werden.

Zu § 17 Absatz 1 Satz 5 - neu -, § 20 Absatz 2 Satz 3, § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG, § 22 Absatz 1 UmwStG

Mit Urteil vom 26. September 2023, IX R 13/22, hat der BFH in Änderung seiner Rechtsprechung zu § 23 EStG entschieden, dass der entgeltliche Erwerb des Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht zur anteiligen Anschaffung eines zur Gesamthand der Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks führt.

Der BFH definiert für die Anwendung des § 23 EStG das Erfordernis der Nämlichkeit von angeschafftem und innerhalb der Veräußerungsfrist veräußertem Wirtschaftsgut, wobei Nämlichkeit Identität im wirtschaftlichen Sinn bedeutet. Er verneint die Nämlichkeit des veräußerten Grundstücks mit dem erworbenen Anteil an der Erbengemeinschaft.

Diese Rechtsauslegung des BFH eröffnet Gestaltungen, die eine Umgehung der Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 23 EStG ermöglicht. Die Gestaltungsmöglichkeiten wurden bereits an verschiedener Stelle in der Literatur aufgegriffen. Es ist davon auszugehen, dass von diesen umfangreich Gebrauch gemacht werden wird.

Mit der Änderung des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG wird der Rechtsstand herbeigeführt, der vor der Rechtsprechungsänderung gegolten hat.

Es kann nicht ausgeschlossen werden, dass versucht wird, die Rechtsauslegung des BFH zur Nämlichkeit auch in anderen Fällen, in denen es um die Frage geht, ob die Veräußerung einkommensteuerrelevant ist, für Steuergestaltungen zu nutzen (§§ 17 und 20 EStG, § 22 UmwStG).

Mit den Änderungen in §§ 17, 20 und 23 EStG sowie § 22 UmwStG wird klargestellt, dass steuerrechtlich eine Nämlichkeit zwischen der angeschafften oder veräußerten unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft und dem anteiligen angeschafften oder veräußerten Wirtschaftsgut, welches der Personengesellschaft oder Gemeinschaft zuzurechnen ist gegeben ist.

Die Änderung des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG gilt aus Vertrauensschutzgründen für Veräußerungsvorgänge, die nach dem Tag der Beschlussfassung des Deutschen Bundestages über das vorliegende Änderungsgesetz erfolgen (Ergänzung des § 52 Absatz 31 EStG um den neuen Satz 5).

Da die Entscheidung des BFH nur zu der Rechtsauslegung des § 23 Absatz 1 Satz 4 EStG ergangen ist, sind die Klarstellungen in den §§ 17 und 20 EStG sowie § 22 UmwStG in allen noch offenen Fällen anzuwenden.

Fz 23. Zu Artikel 4 Nummer 3 (§ 20 Absatz 3 Satz 2 - neu - EStG)

Artikel 4 Nummer 3 ist wie folgt zu fassen:

„3. § 20 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 [*... wie Gesetzentwurf*]
- b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

„Vergütungen, die an einen anderen Beteiligten an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft für Leistungen zur Förderung des Gesellschafts- oder Gemeinschaftszwecks gezahlt werden, insbesondere der Carried Interest, mindern auch dann nicht die Einkünfte des Beteiligten, wenn sie als erhöhte Überschussbeteiligung des anderen Beteiligten ausgestaltet sind.“ “

Begründung:

Mit Urteil vom 16. April 2024 (VIII R 3/21) hat der BFH entschieden, dass der sogenannte Carried Interest eines an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft oder Gemeinschaft Beteiligten bei dem Berechtigten nach § 18 Absatz 1 Nummer 4 EStG zwar grundsätzlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit darstellen, in Bezug auf die übrigen Beteiligten steuerlich jedoch nicht als Tätigkeitsvergütung (analog § 18 Absatz 1 Nummer 4 EStG) sondern als disproportionale Gewinnverteilung zu behandeln ist. Der BFH hat darauf hingewiesen, dass die kapitaldisproportionalen Ergebniszusweisungen in Abweichung zur bisherigen Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2003 (BStBl. I 2004 S. 40)) bei den übrigen Beteiligten (Fondsinvestoren) daher – anders als beim Berechtigten – steuerrechtlich nicht als Tätigkeitsvergütung der Initiatoren zu behandeln sind, sofern eine zivilrechtlich wirksame und steuerrechtlich anzuerkennende Gewinnverteilungsabrede vorliegt. Steuerrechtlich anzuerkennen ist die Gewinnverteilungsabrede dann, wenn sie im Gesellschaftsverhältnis begründet ist und einem Fremdvergleich standhält.

Unter dem Blickwinkel der Einkünftezurechnung ergibt sich aus der BFH-Entscheidung kein Handlungsbedarf.

Allerdings eröffnet sich aus dem Blickwinkel der Beteiligten, denen insoweit eine geringere Überschussbeteiligung zuzurechnen ist, eine Möglichkeit, das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Absatz 9 EStG (Beschränkung des Abzugs auf den Sparerpauschbetrag) zu umgehen. So lässt sich im Fall einer derzeit noch schuldrechtlich und gewinnabhängig ausgestalteten Vermögensverwaltungsvergütung durch Begründung einer „Wertpapiergemeinschaft“ die bisher nicht abziehbare Vergütung in ein die Einkünfte mindernden Gewinnvorab umqualifizieren, ohne dass sich die wirtschaftlichen Verhältnisse ändern.

Beispiel

Geldanleger G lässt sein Kapitalvermögen in Höhe von 20 Millionen Euro bisher vom Anlageberater A verwalten. A erhält eine Vergütung in Höhe von 0,5 Prozent des Vermögens, mindestens 10 Prozent des Überschusses.

Bei einer angenommenen Rendite von 8 Prozent erhält A eine Vergütung in Höhe von 100 000 Euro (0,5 Prozent von 2 Millionen Euro), die bei G nicht als Werbungskosten abziehbar ist.

Zum 1. Januar 2025 gründen G und A eine Wertpapiergemeinschaft, in die G sein Kapitalvermögen einbringt und A eine Bareinlage von 10 000 Euro leistet. Die Erträge werden im Verhältnis der Einlagen aufgeteilt, wobei A einen Gewinnvorab in Höhe von 0,5 Prozent des Kapitals, mindestens 10 Prozent des Überschusses erhält.

Mit minimalem Aufwand wird die bei G bislang nicht abziehbare Verwaltungsvergütung zu einem die Einnahmen mindernden Abzugsposten. Die Rendite des G verändert sich nur geringfügig. Gleiches gilt für die (steuerpflichtigen) Einkünfte des A.

Mit der Änderung des § 20 Absatz 3 EStG (neuer Satz 2) wird die Umgehung des Werbungskostenabzugsverbots vermieden. Direktanleger und mittelbar über einen Fonds oder eine Wertpapiergemeinschaft Anlegende werden gleichbehandelt.

Fz 24. Zu Artikel 4 Nummer 5a - neu - (§ 33a Absatz 1 Satz 12 - neu - EStG)

In Artikel 4 ist nach Nummer 5 folgende Nummer einzufügen:

„5a. Dem § 33a Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen nach Satz 1 ist, dass die Zahlung der Unterhaltsleistungen durch Überweisung auf das Konto der unterhaltenen Person erfolgt ist.“ “

Begründung:

Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird auf Antrag die Einkommensteuer nach § 33a Absatz 1 EStG dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zur Höhe

des Grundfreibetrages von derzeit 11 604 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Diese Steuerermäßigung findet auch und insbesondere bei Leistungen an im Ausland lebende unterhaltsberechtigte Personen Anwendung. Derzeit wird der Abzug der Unterhaltsaufwendungen neben der Zahlung per Überweisung auch bei anderen Zahlungswegen (z. B. bei Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten oder in Einzelfällen bei Geldtransfer durch eine Mittelsperson) zugelassen.

Gerade bei Sachverhalten im Ausland führt der Nachweis geleisteter Barzahlungen neben den sonstigen Prüfungen u. a. der Bedürftigkeit der unterhaltenen Person in der Praxis zu einem nicht mehr vertretbaren Erörterungs- und Prüfaufwand für die Finanzämter in einem solchen „Massenverfahren“. Bei baren Unterhaltszahlungen sind Abhebungsnachweise und detaillierte Empfängerbestätigungen zum Nachweis der Aufwendungen erforderlich. Die Durchführung der Reise ist in diesen Fällen zudem anhand von Fahrkarten, Tankquittungen, Grenzübertrittsvermerken, Flugscheinen, Visa usw. nachzuweisen.

Mit der Neuregelung wird ein Abzug von Unterhaltsleistungen nur bei Zahlung durch Banküberweisung anerkannt. Hierdurch wird in hinreichendem Maße bewiesen, wann und wie viel Geld aus dem Vermögensbereich des Steuerpflichtigen abgeflossen ist, und es kann im Allgemeinen unterstellt werden, dass diese Beträge auch in den Verfügungsbereich des Adressaten gelangen, nämlich auf dessen Bankkonto im Ausland verbucht worden sind. Nachweiserleichterungen können nach allgemeinen Billigkeitsgrundsätzen bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (etwa im Falle eines Krieges) im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person aufgrund einer darauf beruhenden Verwaltungsregelung gewährt werden.

Die Neuregelung wird in der Praxis einen erheblichen Beitrag zur Verbesserung des Steuervollzugs durch Steuervereinfachung und zum Abbau von Bürokratie für die Finanzämter und die anderen Beteiligten leisten.

Hiermit wird zugleich eine rechtssystematische Vereinheitlichung der Steuerermäßigungstatbestände erreicht. Denn auch bei den Kinderbetreuungskosten nach § 10 Absatz 1 Nummer 5 Satz 4 EStG und den Steuerermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a Absatz 5 Satz 3 EStG wurde die steuerliche Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen an die Zahlung per Überweisung angeknüpft. Ziel soll sein, dass für die genannten Steuerermäßigungstatbestände dieselben Nachweisvoraussetzungen gelten, und zwar auch, um einem Missbrauch der Steuervergünstigungen vorzubeugen. Diese Grundsätze werden auf die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen übertragen.

Fz 25. Zu Artikel 4 Nummer 5a - neu - (§ 35a Absatz 5 Satz 3 EStG)

In Artikel 4 ist nach Nummer 5 folgende Nummer einzufügen:

„5a. § 35a Absatz 5 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigungen nach den Absätzen 2 und 3 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.“ “

Begründung:

Die Vorschrift des § 35a Absatz 5 Satz 3 EStG wird dahingehend geändert, dass für die Inanspruchnahme aller in § 35a Absatz 2 und 3 EStG genannten Steuerermäßigungen der Erhalt einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist.

Ziel der Änderung ist, dass für alle vorgenannten Steuerermäßigungen einheitliche Anspruchsvoraussetzungen gelten. Die gesetzliche Anpassung ist angesichts des BFH-Urteils vom 12. April 2022 (Az. VI R 2/20) in Bezug auf Pflege- und Betreuungsleistungen nach § 35a Absatz 2 Satz 2 EStG erforderlich geworden, da hiernach für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung weder Voraussetzung sei, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten noch in den Zahlungsvorgang ein Kreditinstitut eingebunden hat.

Fz 26. Zu Artikel 4 Nummer 5a - neu - (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG)

In Artikel 4 ist nach Nummer 5 folgende Nummer einzufügen:

„5a. § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht,“ “

Begründung:

Die Ergänzung des § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG ist aufgrund der neuesten Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 27. März 2024 - VI R 5/22 - notwendig geworden. Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung (Urteil vom 15. Januar 2009 - VI R 22/06 -, BStBl II S. 476) hat der BFH entschieden, dass eine Betriebsveranstaltung im Sinne des § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG auch dann vorliegt, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Der BFH begründet dies damit, dass das Tatbestandsmerkmal „Betriebsveranstaltung“ in § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG der Legaldefinition in § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 1 EStG entspreche. Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, seien grundsätzlich einheitlich auszulegen.

Die Vorschrift des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG wurde mit dem Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417) zum 1. Januar 2015 eingeführt.

In Satz 1 der Nummer 1a wird der Begriff der Betriebsveranstaltung definiert als Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Satz 3 gewährt einen Freibetrag von 110 Euro für Betriebsveranstaltungen, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Nach Auffassung des BFH ist damit nunmehr das Offenstehen für alle Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils ausschließlich Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags und könne daher nicht als (ungeschriebenes) einschränkendes Kriterium des Betriebsveranstaltungsbegriffs angesehen werden.

Bis einschließlich dem Veranlagungszeitraum 2014 beruhte die Steuerpflicht von Betriebsveranstaltungen auf R 19.5 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 2013. In R 19.5 Absatz 2 Satz 1 LStR 2013 waren, in Übereinstimmung mit der damaligen Rechtsprechung des BFH, Betriebsveranstaltungen als Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene, die gesellschaftlichen Charakter haben und bei denen die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offensteht, zum Beispiel Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern, definiert.

Ebenso wurde der Begriff der Betriebsveranstaltung in § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG verstanden.

Die Einführung des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG wurde vom Gesetzgeber als notwendig erachtet, da der BFH mit seiner (damals) neuesten Rechtsprechung zu Betriebsveranstaltungen die seit langer Zeit bestehenden und anerkannten Verwaltungsgrundsätze zum Teil abgelehnt und dies zu einer unklaren und komplizierten Rechtslage geführt habe. Die bisherigen Verwaltungsgrundsätze würden nun gesetzlich festgeschrieben. Die bisherigen Verwaltungsgrundsätze gälten auch insoweit fort, als sie die gesetzliche Regelung präzisieren (BT-Drucksache 18/3017 Seite 47 f.).

Der Gesetzgeber wollte daher mit der Einführung des § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG vor allem die Rechtslage, wie sie vor Ergehen der (rechtsprechungsändernden) BFH-Urteile vom 16. Mai 2013 (VI R 94/10, BStBl. II 2015 S. 186; VI R 7/11, BStBl. II 2015 S. 189) bestand, wiederherstellen. Vor Ergehen dieser Urteile war für Veranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, die Anwendung des § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG eindeutig nicht eröffnet. Es ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber den Anwendungsbereich der Pauschalierungsmöglichkeit ausweiten wollte.

Die Annahme einer Pauschalierungsmöglichkeit auch für Betriebsveranstaltungen die nur bestimmten Gruppen von Arbeitnehmern offensteht, verstößt gegen das in Artikel 3 Absatz 1 GG verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit.

Zwar darf der Gesetzgeber generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Begünstigungen oder Belastungen können in einer gewissen Bandbreite zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung nach oben und unten pauschalierend bestimmt werden. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen allerdings von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Beobachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfG, Beschluss vom 29. März 2017 - 2 BvL 6/11 -, BStBl. II 2017 S. 1082, m.w.N.).

Es kann aber der Vorteil aus der Teilnahme an lediglich Führungskräften vorbehaltenen geschlossenen Veranstaltungen mit Aufwendungen in Höhe von 168 439 Euro, wie im vom BFH entschiedenen Fall (Urteil vom 27. März 2024 - VI R 5/22 -), mit der Anwendung des typisierenden Durchschnittssteuersatzes von 25 Prozent nicht realitätsgerecht erfasst und besteuert werden. Die Pauschalbesteuerung mit einem festen Steuersatz von 25 Prozent anstelle des materiell-rechtlich an die individuelle Lohnsteuer der Arbeitnehmer anknüpfenden variablen Nettosteuersatzes verfehlt in diesem Fall das in Artikel 3 Absatz 1 GG verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.

Der Steuersatz von 25 Prozent stellt nur dann einen zutreffenden Durchschnittswert dar, wenn auch Arbeitnehmer aller Lohngruppen (der Durchschnitt) an der Betriebsveranstaltung teilnehmen können (BFH, Urteil vom 15. Januar 2009 - VI R 22/06 -, BStBl. II S. 476).

Die Neuregelung ist erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31. Dezember 2024 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2024 zufließen (§ 52 Absatz 1 EStG).

Fz 27. Zu Artikel 4a - neu - (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Nach Artikel 4 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 4a

Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 4 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 37 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 5 wird aufgehoben. Die bisherigen Sätze 6 bis 12 werden zu Sätzen 5 bis 11.

bb) In den neuen Sätzen 9 und 10 wird jeweils die Angabe „Satz 8“ durch die Angabe „Satz 7“ ersetzt.

b) In Absatz 5 Satz 2 werden die Wörter „Absatzes 3 Satz 2 bis 5“ durch die Wörter „Absatzes 3 Satz 2 bis 4“ ersetzt.

2. Dem § 52 Absatz 3d wird folgender Satz angefügt:

„§ 37 Absatz 3 und 5 in der Fassung des Artikels 4a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2025 festgesetzte Vorauszahlungen für den Vorauszahlungszeitraum 2026 anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Nummer 1 Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

Durch die Aufhebung des § 37 Absatz 3 Satz 5 EStG kann die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden. Dadurch wird die Liquidität der Unternehmen verbessert und die Bildung von Eigenkapital in thesaurierenden Unternehmen weiter erleichtert. Zusätzlich werden durch diese Maßnahme die Finanzämter entlastet.

Durch die allmähliche Rückführung der Steuererklärungsfristen nach § 149 Absatz 2 AO und der damit einhergehenden Verkürzung der Karenzzeiten der Verzinsung nach § 233a Absatz 2 AO (Artikel 97 § 36 Absatz 3 Nummer 3, 4, 7 und 8 EGAO) kommt es zu einem Veranlagungsdruck bei den Finanzämtern. Dieser Veranlagungsdruck erhöht sich noch dadurch, dass die Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne nach § 34a EStG im Vorauszahlungswege nicht berücksichtigt wird. Eine Veranlagung, die über den Karenzzeitraum nach § 233a Absatz 2 AO hinausginge, würde zu einer Verzinsung führen, die ausschließlich auf der Steuersatzdifferenz nach § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG beruht.

Ungeachtet der Anwendbarkeit des § 34a EStG im Vorauszahlungswege ist eine Anpassung der Steuerbeträge weiterhin möglich (§ 164 Absatz 1 Satz 2 AO in Verbindung mit § 37 Absatz 3 Satz 3 EStG).

Zu Doppelbuchstabe bb

Es handelt sich um redaktionelle Folgeanpassungen an die Aufhebung des Satzes 5.

Zu Nummer 1 Buchstabe b

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung an die Aufhebung des Absatzes 3 Satz 5.

Zu Nummer 2

Die Änderung von § 37 Absatz 3 und 5 EStG ist erstmals für nach dem 31. Dezember 2025 festgesetzte Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2026 anzuwenden.

Fz 28. Zu Artikel 5a - neu - (§ 64 Absatz 3, § 65 Absatz 3a, § 84 Absatz 3g EStDV)

Nach Artikel 5 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 5a

Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

a) § 64 Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit von behinderungsbedingt entstandenen Aufwendungen und der Anspruchsvoraussetzungen zur behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale ist § 65 anzuwenden.“

b) § 65 Absatz 3a wird wie folgt gefasst:

„(3a) Die Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrags aufgrund der nach § 152 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch festgestellten Behinderung setzt voraus, dass die für die Feststellung einer Behinderung zuständige Stelle als mitteilungspflichtige Stelle ihre Feststellungen zur Behinderung nach den Absätzen 1 und 2 auf Antrag der Person, für die die Feststellungen getroffen werden (betroffene Person), nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung an die für die Besteuerung der betroffenen Person zuständige Finanzbehörde übermittelt hat. Satz 1 gilt auch, wenn die Feststellung einer Behinderung nach den Absätzen 1 und 2 geändert wird. Abweichend von § 93c Absatz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung hat die mitteilungspflichtige Stelle ihre Feststellungen zur Behinderung nach den Absätzen 1 und 2 unverzüglich zu übermitteln. Neben den nach § 93c Absatz 1 der Abgabenordnung zu übermittelnden Daten sind zusätzlich folgende Daten zu übermitteln:

1. der Grad der Behinderung,
2. die Feststellung weiterer gesundheitlicher Merkmale, die mit den folgenden Merkzeichen gekennzeichnet sind:
 - a) G (erheblich gehbehindert),
 - b) aG (außergewöhnlich gehbehindert),
 - c) B (ständige Begleitung notwendig),
 - d) H (hilflos),
 - e) Bl (blind),
 - f) TBl (taubblind),
3. das Datum des Eingangs des Antrags auf Feststellung einer Behinderung,
4. das Datum des Bescheides über die jeweilige Feststellung einer Behinderung,
5. die Dauer der Gültigkeit der jeweiligen Feststellung einer Behinderung nach Nummer 1 und 2.

Die betroffene Person hat der mitteilungspflichtigen Stelle zu diesem Zweck ihre Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) mitzuteilen. Ist in Härtefällen der mitteilungspflichtigen Stelle die Identifikationsnummer nicht bekannt, kann sie diese beim Bundeszentralamt für Steuern anfragen. In der Anfrage dürfen nur die in § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung genannten Daten der betroffenen Person angegeben werden, die der mitteilungspflichtigen Stelle bekannt sind. Das Bundeszentralamt für Steuern teilt der mitteilungspflichtigen Stelle die Identifikationsnummer mit, sofern die übermittelten Daten mit den nach § 139b Absatz 3 der Abgabenordnung beim Bundeszentralamt für Steuern gespeicherten Daten übereinstimmen. Die mitteilungspflichtige Stelle darf die Identifikationsnummer nur verarbeiten, soweit dies für die Erfüllung der Übermittlung erforderlich ist. § 72a Absatz 4, § 93c Absatz 1 Nummer 3 und Absatz 4 sowie § 203a der Abgabenordnung finden keine Anwendung. Die betroffene Person kann ihren Antrag nach Satz 1 gegenüber der mitteilungspflichtigen Stelle mit Wirkung für die Zukunft widerrufen; die mitteilungspflichtige Stelle hat dies der für die Besteuerung der betroffenen Person zuständigen Finanzbehörde nach Maßgabe des § 93c der Abgabenordnung unter Angabe des Datums des Eingangs des Widerrufs unverzüglich mitzuteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum, der dem Veranlagungszeitraum des Widerrufs folgt, liegen die Voraussetzungen zur Berücksichtigung des Behinderten-Pauschbetrags nicht mehr vor.“

c) § 84 Absatz 3g wird wie folgt gefasst:

„(3g) § 65 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 10 des Gesetzes vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden. § 65 Absatz 3a ist erstmals zum 1. Januar 2026 anzuwenden. Vor diesem Zeitpunkt bereits ausgestellte Ausweise nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch oder noch gültige Bescheide der nach § 152 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde werden weiter berücksichtigt, es sei denn, die Feststellungen ändern sich vor Ablauf der Gültigkeit. Mit der Anwendung von § 65 Absatz 3a ist § 65 Absatz 1 Nummer 1 und 2 Buchstabe a und Absatz 2 Satz 1 nicht weiter anzuwenden mit Ausnahme für den Nachweis der Zwangsläufigkeit von behinderungsbedingt entstandenen Aufwendungen und der Anspruchs-

voraussetzungen zur behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale (§ 64 Absatz 3). Der Anwendungsbereich des § 65 Absatz 3 wird auf die Fälle des § 65 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe b beschränkt. § 65 Absatz 3 gilt weiterhin auch im Fall der Übertragung des einem Kind zustehenden Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Absatz 5 Satz 1 des Gesetzes), wenn das Kind nicht nach einem Steuergesetz steuerpflichtig ist (§ 32 Absatz 6 Satz 13 des Gesetzes).“ “

Begründung:

Allgemein

Aufgrund der Ermächtigung in § 33b Absatz 7 EStG ist § 65 EStDV zum Nachweis der Behinderung und des Pflegegrades ergangen. Mit der vorliegenden Änderung wird der bisherige § 65 Absatz 3a EStDV praxisingerechter gefasst, um das elektronische Verfahren zur Übermittlung der Feststellungen zur Behinderung zeitnah einführen zu können.

Der Nachweis einer Behinderung ist bislang durch Vorlage eines Feststellungsbescheids der nach § 152 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde oder durch Vorlage des Ausweises nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch in Papierform zu erbringen (§ 65 Absatz 1 und 2 EStDV). Ab 1. Januar 2026 setzt die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Absatz 3 EStG) bei Neufeststellungen zwingend eine elektronische Datenübermittlung der für die Feststellung einer Behinderung zuständigen Stelle (Versorgungsverwaltung) an die zuständige Finanzbehörde voraus. Dies gilt auch, wenn die Feststellung einer Behinderung geändert wird. Vor diesem Zeitpunkt bereits ausgestellte und noch gültige Ausweise/ Bescheinigungen oder Bescheide in Papierform werden jedoch weiter berücksichtigt, es sei denn, die Feststellungen ändern sich vor Ablauf der Gültigkeit.

Zu Buchstabe a (§ 64 Absatz 3 EStDV)

Für den Nachweis der Zwangsläufigkeit von behinderungsbedingt tatsächlich entstandenen Aufwendungen (§ 33 Absatz 1 EStG) und der Anspruchsvoraussetzungen für die Gewährung der behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale (§ 33 Absatz 2a EStG) sind die Vorschriften des § 65 EStDV anzuwenden. Die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Absatz 3 EStG) setzt künftig ein elektronisches Übermittlungsverfahren voraus (vgl. Begründung zu § 65 Absatz 3a EStDV).

Zu Buchstabe b (§ 65 Absatz 3a EStDV)

Datenumfang

Die übermittelnde Stelle hat neben den personenbezogenen Angaben (§ 93c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c AO) folgende Angaben zur Behinderung zu übermitteln

1. der Grad der Behinderung,
2. die Feststellung weiterer gesundheitlicher Merkmale, die mit den folgenden Merkzeichen gekennzeichnet sind:
 - a) G (erheblich gehbehindert),
 - b) aG (außergewöhnlich gehbehindert),
 - c) B (ständige Begleitung notwendig),
 - d) H (hilflos),
 - e) Bl (blind),
 - f) TBl (taubblind),
3. das Datum des Eingangs des Antrags auf Feststellung einer Behinderung,
4. das Datum des Bescheides über die jeweilige Feststellung einer Behinderung,
5. die Dauer der Gültigkeit der jeweiligen Feststellung einer Behinderung nach Nummer 1 und 2 (gegebenenfalls „bis auf weiteres“ oder „unbefristet“).

Die Übermittlung soll unverzüglich erfolgen. In der Praxis heißt das, dass mit Abschluss des jeweiligen Feststellungsverfahrens und nach Bekanntgabe des Feststellungsbescheids die elektronische Mitteilung durch die mitteilungspflichtige Stelle (Versorgungsverwaltung) möglichst zeitnah versendet werden sollte. Dies stellt sicher, dass der Behinderten-Pauschbetrag auch unterjährig (z. B. im Rahmen des Lohnsteuerermäßigungsverfahrens oder bei Festsetzung von Vorauszahlungen) berücksichtigt werden kann. Eine Übermittlung hat auch dann zu erfolgen, wenn gegen den Feststellungsbescheid ein Rechtsbehelf eingelegt wurde.

Antrag und Widerruf

Die Datenübermittlung ist nur auf Antrag des Betroffenen zulässig. Die betroffene Person kann ihren Antrag gegenüber der mitteilungspflichtigen Stelle mit Wirkung für die Zukunft widerrufen. Bei fehlendem Antrag oder bei Wirksamkeit des Widerrufs liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags nicht mehr vor. Die betroffene Person muss im Rahmen ihrer Antragstellung über die Folgen einer fehlenden Einwilligung oder über den Widerruf einer erteilten Einwilligung aufgeklärt werden.

Im Regelfall erfolgt durch die betroffene Person der Antrag auf Datenübermittlung im Rahmen der erstmaligen Feststellung oder Änderungsfeststellung. Aber auch außerhalb eines Feststellungsverfahrens kann eine Datenübermittlung beantragt werden, z. B. wenn die betroffene Person zur Abgabe einer Steuererklärung aufgefordert wird.

Angabe der Identifikationsnummer

Die betroffene Person hat der mitteilungspflichtigen Stelle zum Zwecke des Datenabrufs ihre Identifikationsnummer (§ 139b AO) mitzuteilen. Ist der mitteilungspflichtigen Stelle die Identifikationsnummer nicht bekannt, kann sie diese beim Bundeszentralamt für Steuern anfragen.

Zu Nummer 3 (§ 84 Absatz 3g EStDV)

Nach der zeitlichen Anwendungsregelung ist ab dem 1. Januar 2026 eine elektronische Datenübermittlung der für die Feststellung einer Behinderung zuständigen Stelle an die zuständige Finanzbehörde zwingende Voraussetzung für die Gewährung des Behinderten-Pauschbetrags (§ 33b Absatz 3 EStG). Dies gilt auch, wenn die Feststellung einer Behinderung geändert wird. Vor diesem Zeitpunkt bereits ausgestellte und noch gültige Ausweise/Bescheinigungen (nach dem Neunten Buch Sozialgesetzbuch) oder Bescheide in Papierform (der nach § 152 Absatz 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch zuständigen Behörde) werden weiter berücksichtigt, es sei denn, die Feststellungen ändern sich vor Ablauf der Gültigkeit.

Fz 29. Zu Artikel 5a - neu - (§ 4 Absatz 5 - neu -, § 8 Absatz 4 - neu - LStDV)

Nach Artikel 5 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 5a

Änderung der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung

Die Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Oktober 1989 (BGBl. I S. 1848), zuletzt geändert durch..., wird wie folgt geändert:

a) Dem § 4 wird folgender Absatz angefügt:

„(5) Für die Aufbewahrung der zum Lohnkonto zu nehmenden Unterlagen und Belege gilt § 147 Absatz 2 der Abgabenordnung entsprechend.“

b) Dem § 8 wird folgender Absatz angefügt:

„(4) § 4 Absatz 5 ist für aufzubewahrende Unterlagen und Belege anzuwenden, die für laufenden Arbeitslohn einen nach dem 31. Dezember 2024 endenden Lohnzahlungszeitraum betreffen und für sonstige Bezüge, die nach dem 31. Dezember 2024 zufließen.“ “

Begründung:

Die Neuregelung schafft die gesetzliche Grundlage für die digitale Aufbewahrung der zum Lohnkonto zu nehmenden Unterlagen und Belege nach Maßgabe der Vorschrift des § 147 Absatz 2 AO.

Die Digitalisierung der für das Lohnsteuerabzugsverfahren bedeutsamen Unterlagen und Belege wird hiermit als ein wesentlicher Beitrag zum Bürokratieabbau – verbunden mit einer Kostenersparnis für die Arbeitgeber/Unternehmen – allgemein zugelassen. Eine Aufbewahrung von Originalbelegen ist in diesem Falle nicht mehr erforderlich. Hiervon abweichende Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien (vgl. z. B. Richtlinie 3.33 Absatz 4 Satz 3) oder Verwaltungsanweisungen (siehe z. B. Randnummer 62 letzter Satz des BMF-Schreibens vom 3. März 2022, BStBl. I S. 232) sind ab dem Jahr 2025 im Falle der Digitalisierung der Unterlagen und Belege nicht mehr anzuwenden.

Fz 30. Zu Artikel 6 Nummer 2 (§ 5 Absatz 1 Nummer 2 KStG)

Artikel 6 Nummer 2 ist wie folgt zu fassen:

„2. § 5 Absatz 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 2 werden die Wörter „die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierungen mit beschränkter Haftung,“ gestrichen.
- b) In Nummer 10 Satz 3 ... *[wie Gesetzentwurf]*“

Begründung:

Die „Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung“ ist laut Handelsregisterauszug im Jahr 2005 gelöscht worden.

Anstelle dieser Gesellschaft ist keine andere Gesellschaft nach § 5 KStG von der Körperschaftsteuer zu befreien.

Fz 31. Zu Artikel 6 Nummer 2 (§ 5 Absatz 3 - neu - KStG)

Artikel 6 Nummer 2 ist wie folgt zu fassen:

„2. § 5 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 [*... wie Gesetzentwurf*]
- b) Folgender Absatz wird angefügt:

„(3) Genossenschaften sowie Vereine, welche gemäß Absatz 1 Nummer 10 die Voraussetzungen für die Befreiung von der Körperschaftsteuer erfüllen, können dem zuständigen Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung erklären, dass sie auf die Anwendung des Absatzes 1 Nummer 10 verzichten. Die Erklärung bindet das Unternehmen mindestens für fünf aufeinanderfolgende Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung von Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden. Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären.“ “

Begründung:

§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 KStG befreit in der Wohnungswirtschaft tätige Genossenschaften und Vereine sachlich von der Körperschaftsteuer, soweit sie Wohnungen herstellen oder erwerben und diese ihren Mitgliedern auf einer miet- oder genossenschaftsvertraglicher Grundlage überlassen (§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 Buchstabe a KStG). Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn die Einnahmen der Genossenschaft oder des Vereins aus den in § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 KStG nicht bezeichneten Tätigkeiten 10 Prozent der gesamten Einnahmen übersteigen (§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 2 KStG). Wird eine bislang steuerpflichtige Genossenschaft beziehungsweise ein Verein von der Körperschaftsteuer befreit, so hat die Genossenschaft beziehungsweise der Verein auf den Zeitpunkt, in dem die Steuerpflicht endet, eine Schlussbilanz aufzustellen (§ 13 Absatz 1 und 3 KStG). Die Aufstellung der Schlussbilanz dient dazu, im Hinblick auf die künftige Steuerfreiheit bislang noch nicht versteuerte stille Reserven aufzudecken und entsprechend steuerlich zu erfassen.

Manche Wohnungsgenossenschaften haben nach der Wiedervereinigung Bestände – unter anderem von der Treuhand – übernommen und die meisten Wohnungen zunächst an Nichtmitglieder vermietet, weshalb sie körperschaftsteuerpflichtig wurden. Anschließend nahm die Anzahl der Mitglieder dieser Wohnungsgenossenschaften zu und somit auch die Anzahl von Mietverhältnissen mit Mitgliedern im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 KStG. Aufgrund dieser Entwicklung stehen entsprechende Wohnungsgenossenschaften teilweise kurz davor, die Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG (wieder) zu erfüllen. Dies hätte die automatische Aufdeckung und steuerliche Erfassung ihrer stillen Reserven zur Folge, ohne dass durch die Veränderung der Zusammensetzung der Mieterschaft zusätzliche Liquidität zur Verfügung steht. Aufgrund der somit drohenden steuerlichen Belastungen sind diese Wohnungsgenossenschaften faktisch daran gehindert, ihre Wohnungen an weitere Mitglieder zu vermieten.

Nach der vorgeschlagenen Neuregelung soll es den Wohnungsgenossenschaften ermöglicht werden, ihre Immobilien auch an mehr als nur 89,99 Prozent ihrer Mitglieder zu vermieten, ohne dass eine automatische Steuerbefreiung und damit Aufdeckung der stillen Reserven droht. Insofern soll den Genossenschaften beziehungsweise Vereinen die Möglichkeit eingeräumt werden, auf die Steuerbefreiung zu verzichten, sodass sie zum einen weiter steuerpflichtig bleiben und zum anderen ihre stillen Reserven nicht allein aufgrund der Veränderung der Zusammensetzung ihrer Mieterschaft aufdecken müssen. Es bleibt aber bei der Steuerverstrickung der Aktiva der Wohnungsgenossenschaft; zum Beispiel bei der Veräußerung einer Immobilie käme es weiterhin zu einer Aufdeckung der stillen Reserven.

Die Verzichtserklärung ist als eine einseitige Willenserklärung gegenüber dem zuständigen Finanzamt abzugeben. Gemäß Satz 1 kann der Verzicht auf die Anwendung des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres erklärt werden, für das er gelten soll.

Um eine Überbelastung der Verwaltung aufgrund von häufigen Wechseln zwischen Steuerpflicht und Steuerbefreiung zu verhindern, stellt Satz 2 klar, dass die Genossenschaften und Vereine mindestens fünf Jahre an den Verzicht gebunden sind. Die Frist läuft ab Beginn des Kalenderjahres, für das die Erklärung abgegeben worden ist.

Die Sätze 3 und 4 regeln den Widerruf der Verzichtserklärung. Gemäß Satz 3 kann der Verzicht mit Wirkung vom Beginn des ersten Kalenderjahres nach Ablauf der Fünfjahresfrist oder eines späteren Kalenderjahres widerrufen werden. Satz 4 stellt klar, dass der Widerruf vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr erklärt werden muss.

- Fz 32. Zu Artikel 6 Nummer 3a - neu - (§ 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 1, 5 KStG)
Nummer 8 Buchstabe b₁ - neu -
(§ 34 Absatz 6g Satz 2 - neu - KStG)

Artikel 6 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 3 ist folgende Nummer einzufügen:

„3a. § 15 Satz 1 Nummer 2a wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Angabe „Absatz 2 bis 4“ durch die Angabe „Absatz 2 bis 4a“ ersetzt.

b) In Satz 5 wird nach der Angabe „§ 20 Absatz 1 Satz 4“ die Angabe „oder Satz 5“ eingefügt.“

- b) In Nummer 8 ist nach Buchstabe b folgender Buchstabe einzufügen:

„b₁) Dem Absatz 6g wird folgender Satz angefügt:

„§ 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 in der Fassung des Artikels ... des Gesetzes vom ... (BGBl. I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.““

Begründung:

Zu Buchstabe a (§ 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 1, 5 KStG)

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Änderung nach Artikel 8 Nummer 5. § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 1 KStG wird um einen Verweis auf § 20 Absatz 4a - neu - InvStG ergänzt, sodass die dort geregelte Nachweismöglichkeit durch das Finanzamt – vorbehaltlich § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 KStG – nicht auf Ebene der Organgesellschaft Anwendung findet, sondern gemäß § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 2 KStG auf Ebene des Organträgers.

Durch die Ergänzung des Verweises auf § 20 Absatz 1 Satz 5 InvStG wird klargestellt, dass die in § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 KStG geregelte Ausnahme von der Bruttomethode auch dann gilt, wenn die Organgesellschaft ein Pensionsfonds ist. Dies folgt zwar bereits aus § 20 Absatz 1 Satz 5 InvStG, wonach § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 InvStG, auf den § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 KStG verweist, bei Pensionsfonds entsprechend gilt. Die Klarstellung stellt jedoch sicher, dass Pensionsfonds nicht auf Grundlage eines anderen Regelungsverständnisses durch Ausnutzen der Bruttomethode im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft entgegen § 20 Absatz 1 Satz 5 InvStG und damit systemwidrig in den Genuss der höheren Aktienteilfreistellung von bis zu 80 Prozent kommen (wenn der Organträger eine Kapitalgesellschaft ist, auf die § 20 Absatz 1 Satz 4 InvStG keine Anwendung findet) als Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen, deren Investmenterträge aus Aktienfonds unter der Voraussetzung des § 20 Absatz 1 Satz 4 Nummer 1 InvStG aufgrund der Ausnahme von der Bruttomethode in § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 KStG nur zu 30 Prozent teilfreigestellt sind.

Zu Buchstabe b (§ 34 Absatz 6g Satz 2 - neu - KStG)

Die Änderung des § 15 Satz 1 Nummer 2a Satz 5 KStG ist auf alle offenen Fälle, auf die § 20 Absatz 1 Satz 5 InvStG Anwendung findet, anzuwenden.

Fz 33. Zu Artikel 6 Nummer 3a - neu - (§ 24 Satz 1 KStG)

Artikel 7 Nummer 1a - neu - (§ 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG)

Artikel 7a (§ 25 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2, Nummer 4 - neu -, 5,

§ 36 GewStDV)

a) In Artikel 6 ist nach Nummer 3 folgende Nummer einzufügen:

„3a. In § 24 Satz 1 wird die Angabe „5 000 Euro“ durch die Angabe „7 500 Euro“ ersetzt.“

b) In Artikel 7 ist nach Nummer 1 ist folgende Nummer einzufügen:

„1a. In § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 wird die Angabe „5 000 Euro“ durch die Angabe „7 500 Euro“ ersetzt.“

c) Nach Artikel 7 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 7a

Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

Die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. In § 25 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2, Nummer 4 und 5 wird jeweils die Angabe „5 000 Euro“ durch die Angabe „7 500 Euro“ ersetzt.
2. In § 36 wird die Jahreszahl „2021“ durch die Jahreszahl „2024“ ersetzt.“

Begründung:

Zu Buchstabe a

Die Freibeträge nach § 24 KStG und § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG wurden zuletzt im Jahr 2009 von damals 3 835 Euro auf derzeit 5 000 Euro angehoben. Aufgrund der Preissteigerungen seit dem Jahr 2009 ist eine Erhöhung nach 15 Jahren erforderlich.

Bereits im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2020 empfahl der Finanzausschuss dem Bundesrat, die Freibeträge in § 24 KStG und § 11 GewStG von 5 000 Euro auf 7 500 Euro zu erhöhen (vgl. BR-Drucksache 503/1/20 Seite 130). Der damalige Antrag wurde jedoch nicht weiterverfolgt.

Die aufsummierten jährlichen Inflationsraten ergeben eine Preissteigerung seit dem Jahr 2009 von 37 Prozent (Quelle: Statistisches Bundesamt). Dies würde bereits eine Anhebung des Freibetrags auf 6 850 Euro rechtfertigen. Etwa die Hälfte dieser Preissteigerungen entfallen auf die letzten vier Jahre.

Im Vergleich wurde der steuerliche Grundfreibetrag in § 32a Absatz 1 EStG seit dem Jahr 2009 um 52 Prozent angehoben. Vor diesem Hintergrund und aufgrund der auch in 2024 anhaltenden Preissteigerungen erscheint eine Anhebung der Freibeträge im KStG und GewStG um 50 Prozent auf 7 500 Euro angemessen.

Durch die Preissteigerungen der letzten Jahre sind etliche bisher Begünstigte den Freibeträgen „entwachsen“, sodass eine Anhebung der Freibeträge die Anzahl der Fälle, die nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet sind, (wieder) erhöhen würde. Die nach § 24 KStG begünstigten Körperschaften, deren Einkommen den Freibetrag in Höhe von derzeit 5 000 Euro nicht übersteigt, sind gemäß R 24 Absatz 2 Satz 1 KStR 2022 nicht zu veranlagern und haben einen Anspruch auf Erteilung einer NV-Bescheinigung. Auch § 25 Absatz 1 GewStDV sieht für die nach § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG begünstigten Steuerpflichtigen keine verpflichtende Erklärungsabgabe vor. Die Anhebung führt daher zu einer Bürokratie- und Verwaltungsvereinfachung.

Der Bundesrechnungshof stellte zwar im Dezember 2023 in seinem Bericht zur Unterrichtung des Deutschen Bundestages fest, dass in vielen Fällen auch ohne gesetzliche Verpflichtung über einen langen Zeitraum Steuererklärungen eingereicht wurden, die zu entsprechenden Veranlagungen ohne die Festsetzung von Umsatz-, Körperschaft- oder Gewerbesteuer führten und sprach sich in der Folge für eine vollständige Abschaffung des derzeitigen Freibetrags aus (vgl. BT-Drucksache 20/9700, Seite 207). Mit einer konsequenten Umsetzung der Vorschrift in der Praxis könnte die durch die Freibeträge beabsichtigte Bürokratie- und Verwaltungsvereinfachung erreicht werden.

Eine etwaige Ungleichbehandlung der bisher begünstigten Körperschaften und der bisher nicht begünstigten Körperschaften ist verfassungsgemäß, wenn Rechtfertigungsgründe für die Ungleichbehandlung vorliegen. Nach Auffassung der Literatur rechtfertigen die Vereinfachungsgründe (insbesondere der Bürokratieabbau) aus verfassungsrechtlicher Sicht eine durch den Freibetrag bewirkte Ungleichbehandlung (vgl. Rüscher in Frotzcher/Drüen, KStG, 148. Lfg. 4/2019, § 24 KStG, Tz. 7).

Zu Buchstabe b

Hinsichtlich der Änderung in § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG wird auf die Änderung des § 24 KStG Bezug genommen. Es liegen insoweit die gleichen Erwägungen zugrunde.

Zu Buchstabe c

Hinsichtlich der Änderungen in § 25 Absatz 1 Nummer 3 Satz 2, Nummer 4 und 5 und § 36 GewStDV wird auf die Änderung des § 11 Absatz 1 Satz 3 Nummer 2 GewStG Bezug genommen.

Fz 34. Zu Artikel 6 Nummer 5 (§ 29 Absatz 6 Satz 2 KStG)

In Artikel 6 ist Nummer 5 wie folgt zu fassen:

„5. § 29 Absatz 6 Satz 2 wird aufgehoben.“

Begründung:

Nach § 29 Absatz 6 KStG sind auf grenzüberschreitende Umwandlungen, bei denen für die übertragende Körperschaft oder Personenvereinigung bislang kein Einlagekonto festzustellen war (Hereinumwandlungen), die Regelungen zur Einlagenrückgewähr nach § 27 Absatz 8 KStG entsprechend anzuwenden.

Danach ist der Bestand der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen zum Zeitpunkt des Vermögensübergangs bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung gesondert festzustellen.

Mit Aufhebung des § 29 Absatz 6 Satz 2 KStG entfällt zukünftig das Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung, sodass insoweit ein Gleichlauf mit der künftig entfallenden Anfangsbestandsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos in Umwandlungsfällen zur Neugründung (vgl. § 27 Absatz 2 Satz 3 KStG-E in der Fassung des Artikels 6 Nummer 4 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa) erzielt wird. Der Zugang der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung zum steuerlichen Einlagekonto der übernehmenden Körperschaft richtet sich unverändert nach § 29 Absatz 6 Satz 1 in Verbindung mit § 29 Absatz 2 und 3 KStG. Der übergewende Bestand im Sinne des § 29 Absatz 6 Satz 1 KStG ist in entsprechender Anwendung des § 27 Absatz 1 bis 5 KStG sowie § 29 Absatz 1 in Verbindung mit § 28 Absatz 2 Satz 1 KStG zu ermitteln.

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der übernehmenden Körperschaft erhöht sich nach Maßgabe des § 29 Absatz 2 bzw. 3 KStG in Umwandlungsfällen zum Schluss des Wirtschaftsjahrs, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt (vgl. Rn. K.09 des Umwandlungssteuererlasses (UmwStE)). Dies gilt auch für die bisher von § 27 Absatz 2 Satz 3 KStG erfassten Umwandlungen zur Neugründung (vgl. Rn. 02.11 UmwStE). Die Entwurfsbegründung zu § 27 Absatz 2 Satz 3 KStG-E ist diesbezüglich dahingehend zu verstehen, dass das „erste Wirtschaftsjahr“, in dem der übergewende Einlagekontobestand noch nicht für eine Leistungsverrechnung nach § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG zur Verfügung steht, das Wirtschaftsjahr ist, in das der steuerliche Übertragungstichtag fällt.

Fz 35. Zu Artikel 6 Nummer 8 Buchstabe c (§ 34 Absatz 6e Satz 5 KStG)

Artikel 6 Nummer 8 Buchstabe c ist wie folgt zu fassen:

„c) Absatz 6e Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„§ 14 Absatz 4 sowie § 27 Absatz 1 Satz 3 und Absatz 6 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2050) und § 27 Absatz 6 Satz 3 in der Fassung des Artikels 6 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen.“ “

Begründung:

Laut Begründung zu § 34 Absatz 9a - neu - KStG-E ist § 27 Absatz 6 Satz 3 - neu - KStG-E auf alle Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Dadurch wird eine zeitliche Korrespondenz mit dem Wechsel zur Einlagelösung (Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021, BGBl. I S. 2050) hergestellt. Daher erscheint es folgerichtig, die Anwendungsregelung zu § 27 Absatz 6 Satz 3 - neu - KStG-E bei der Anwendungsregelung zur Einlagelösung in § 34 Absatz 6e Satz 5 KStG zu verorten. Dies hat zudem den Vorteil, dass auf den bisher notwendigen Verweis auf § 34 Absatz 6e Satz 6 KStG verzichtet werden kann.

Fz 36. Zu Artikel 6 Nummer 8 Buchstabe d Doppelbuchstabe bb (§ 34 Absatz 6 KStG)

In Artikel 6 Nummer 8 Buchstabe d Doppelbuchstabe bb ist Absatz 6 wie folgt zu fassen:

„(6) Ist einer der belasteten Teilbeträge negativ, mindert dieser vorrangig den nach Anwendung des Absatzes 5 verbleibenden positiven Teilbetrag im Sinne des § 30 Absatz 2 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034); ein darüber hinausgehender Negativbetrag mindert den positiven zusammengefassten Teilbetrag nach Absatz 5 Satz 1. Ein nach Anwendung des Satzes 1 verbleibender negativer belasteter Teilbetrag ist vorbehaltlich des Satzes 3 mit den positiven belasteten Teilbeträgen in der Reihenfolge zu verrechnen, in der ihre Belastung zunimmt. Die Verrechnung nach Satz 2 unterbleibt bis zur Höhe eines positiven Bestands des Teilbetrags des § 30 Absatz 2 Nummer 4 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) nach Anwendung des Absatzes 2 abzüglich des Betrags, um den sich der Verrechnungsbetrag in den Fällen des Absatzes 4 Satz 2 vermindert hat.“ “

Begründung:

Die nach dem Gesetzentwurf vorgesehene Regelung orientiert sich an der bisherigen Gesetzessystematik. Danach kann es im Einzelfall allerdings weiterhin dazu kommen, dass das bisherige Minderungspotenzial dann nicht in vollem Umfang erhalten bleibt, wenn neben positivem EK 45 negatives EK 40 und gleichzeitig positives EK 01 – 03 jedoch nicht in ausreichendem Umfang positives EK 04 vorhanden ist. Im Anrechnungsverfahren wäre nach der Verrechnungsreihenfolge das verwendbare Eigenkapital zunächst mit dem EK 45 verrechnet worden und so das Minderungspotenzial in entsprechender

Höhe erhalten geblieben.

Das BVerfG musste sich zu dieser Fallkonstellation in den zugrundeliegenden Verfahren nicht äußern. Nach den vom BVerfG aufgestellten Rechtsgrundsätzen sollte auch diese Fallkonstellation von der Regelung abgedeckt werden.

Fz 37. Zu Artikel 7 Nummer 01 - neu - (§ 3 Nummer 2 GewStG)

In Artikel 7 ist Nummer 1 folgende Nummer voranzustellen:

„01. In § 3 Nummer 2 werden die Wörter „, die Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung“ gestrichen.“

Begründung:

Die „Niedersächsische Gesellschaft für öffentliche Finanzierung mit beschränkter Haftung“ ist laut Handelsregistrauszug im Jahr 2005 gelöscht worden.

Anstelle dieser Gesellschaft ist keine andere Gesellschaft nach § 3 GewStG von der Gewerbesteuer zu befreien.

Fz 38. Zu Artikel 7 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Der Bundesrat bittet zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nummer 20 GewStG übereinstimmend mit den Voraussetzungen der Umsatzsteuerbefreiungen des § 4 Nummer 16 UStG zu regeln sind.

Begründung:

Die ambulante Eingliederungshilfe bzw. das ambulant betreute Wohnen fallen nach der aktuellen Rechtslage grundsätzlich nicht unter die Befreiungsvorschriften des § 3 Nummer 20 Buchstabe d und e GewStG. Sofern die Leistungserbringer nicht bereits nach anderen Vorschriften, zum Beispiel nach § 3 Nummer 6 GewStG, steuerbefreit sind, unterliegen sie demnach der Gewerbesteuer.

Anders als das Gewerbesteuerrecht sieht das Umsatzsteuerrecht in § 4 Nummer 16, insbesondere Buchstabe g und h UStG Befreiungen entsprechender Leistungen (Angebote zur Unterstützung im Alltag bzw. Eingliederungs- und Sozialhilfeleistungen) vor.

Zweck dieser Umsatzsteuerbefreiungen ist letztlich - wie auch der der Steuerbefreiungen nach § 3 Nummer 20 GewStG - die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (vgl. BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003, I R 65/02, BStBl. II 2004, S. 300). Die Identität des Regelungszwecks (Folgerichtigkeit) und der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung sprechen dafür, die Voraussetzungen für die Gewerbesteuerbefreiung deckungsgleich zu den umsatzsteuerlichen Befreiungsnormen zu regeln, das jedenfalls, soweit die Leistungen auf der Grundlage einer Vereinbarung mit dem Kostenträger nach § 123 SGB IX oder nach §§ 75 f. SGB XII erbracht werden.

Vor diesem Hintergrund sollte eine Ausweitung der Gewerbesteuerbefreiung auf die ambulante Eingliederungshilfe bzw. das ambulant betreute Wohnen auch mit Rückwirkung auf alle verfahrensrechtlich offenen Erhebungszeiträume geprüft werden.

Fz 39. Zu Artikel 7 Nummer 1a - neu - (§ 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG)

Nummer 4 Buchstabe a₁ - neu -

(§ 36 Absatz 5 Satz 01 - neu - GewStG)

Artikel 7a - neu - (§ 20 Absatz 2, § 36 Satz 2 - neu - GewStDV)

a) Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer einzufügen:

„1a. § 9 Nummer 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„die im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz.“ “

bb) In Nummer 4 ist nach Buchstabe a folgender Buchstabe einzufügen:

„a₁) Dem Absatz 5 wird folgender Satz vorangestellt:

„§ 9 Nummer 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2025 anzuwenden.“ “

b) Nach Artikel 7 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 7a

Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung

Die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180), zuletzt geändert durch ... , wird wie folgt geändert:

1. § 20 Absatz 2 wird aufgehoben.
2. Dem § 36 wird folgender Satz angefügt:

„§ 20 Absatz 2 in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180) ist letztmals anzuwenden für Erhebungszeiträume bis 2024.“ “

Begründung:

Ziel ist es, dass die gewerbesteuerliche Kürzung für betrieblichen Grundbesitz nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG auch weiterhin für Grundstücke in allen Ländern greift, unabhängig davon, ob sie ab dem Jahr 2025 bei der Grundsteuer das Bundesmodell oder ein abweichendes Landesmodell anwenden.

Zu Buchstabe a

Zu Doppelbuchstabe aa

Bis einschließlich Erhebungszeitraum 2024 knüpft die Kürzung nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG an den Einheitswert an, ab dem Erhebungszeitraum 2025 aufgrund der Grundsteuerreform (Artikel 10 des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019, BGBl. I S. 1794) an den neuen Grundsteuerwert. Statt des bisherigen Einheitswerts-Multiplikators von 1,2 Prozent sollte nach der ab 2025 geltenden Rechtslage ein Grundsteuerwert-Multiplikator von 0,11 Prozent gelten. Dabei wurde die Absenkung des Multiplikators spiegelbildlich zu dem prognostizierten Anstieg der Grundsteuerwerte gegenüber den Einheitswerten vorgenommen.

Damit würde ab dem Erhebungszeitraum 2025 der Gewerbeertrag nur hinsichtlich eigenbetrieblicher Grundstücke gekürzt, für die ein Grundsteuerwert für Zwecke der ab 2025 reformierten Grundsteuer vorliegt. Dies träfe zum Beispiel zu für eigenbetrieblichen Grundbesitz in Ländern, die das Bundesmodell zur Grundsteuer anwenden.

Für Grundstücke in Ländern mit eigenen Landesgrundsteuergesetzen (Artikel 72 Absatz 3 Satz 1 Nummer 7 und 125b Absatz 3 GG), die keinen Grundsteuerwert als Ausgangsgröße für die Grundsteuerermittlung vorsehen, ließe § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG in der derzeitigen ab 2025 gültigen Fassung demgegenüber ins Leere.

Um dies zu vermeiden, ist § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2025 dahingehend zu ändern, dass die gewerbsteuerliche Kürzung künftig nicht – wie bisher geregelt – an den Grundsteuerwert anknüpft, sondern an die tatsächlich im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für den zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz. Die gewerbsteuerlichen Kürzungsbeträge ergeben sich demnach künftig in Abhängigkeit von den konkreten Grundsteuerzahlungen der Betriebe.

Die Änderung stellt sicher, dass die Kürzungsnorm des § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG auch ab dem Erhebungszeitraum 2025 für alle betroffenen Normadressaten im gesamten Bundesgebiet Anwendung findet.

Mit der Anknüpfung an die Grundsteuerzahlung liegt künftig ein bundesweiter Bezugspunkt für die Kürzungsbeträge gemäß § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG vor. Die bereits mit der Änderung durch die Grundsteuerreform verfolgte Zielsetzung einer weitgehenden fiskalischen Aufkommensneutralität bleibt hierbei weiterhin gewahrt.

Die Änderung gewährleistet zudem eine gerechte Entlastungswirkung. Wenn die Grundsteuer für betrieblichen Grundbesitz steigt oder sinkt (durch die Grundsteuerreform 2025 oder durch danach erfolgende Hebesatzveränderungen), ist es folgerichtig, dass sich auch die Kürzung nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG entsprechend verändert.

Beispiel:

(anhand der gewogenen Durchschnittshebesätze zur Grundsteuer B und Gewerbesteuer für Deutschland aus dem Realsteuervergleich 2022)

Der Einheitswert eines Betriebsgrundstücks betrage 100.

a) Berechnung der Grundsteuer nach bisherigem Recht bis Ende 2024

$$\text{Einheitswert} \times \text{Messzahl} = \text{Messbetrag} \times \text{Hebesatz} = \text{Grundsteuer}$$

b) Berechnung der Kürzung nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG nach bisherigem Recht bis Ende 2024 (anhand des Einheitswerts)

<i>Einheitswert (zu 140 %; § 121a BewG)</i>	x	1,2 %	=	<i>Kürzung § 9 Nr. 1 S. 1</i>	x	<i>Messzahl = Messbetrag x</i>	Hebesatz = GewSt
140	x	1,2 %	=	1,68	x	3,5 % = 0,058 X	403 % = 0,24

Bei dieser Durchschnittsbetrachtung entspricht der bisherige Kürzungsbetrag (1,68) annähernd der Grundsteuer (1,70).

Die bisherige Kürzung nach § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG hat zur Folge, dass in Höhe von durchschnittlich 14 Prozent der Grundsteuer die Gewerbesteuer reduziert wird (0,24 / 1,70 * 100).

c) Berechnung der Grundsteuer nach neuem Recht ab 2025

Die neue Grundsteuer auf das Betriebsgrundstück betrage 2,0 (statt 1,70 bisher).

$$\begin{array}{ccccccccc} \text{Kürzung § 9 Nr. 1 S. 1} & \times & \text{Messzahl} & = & \text{Messbetrag} & \times & \text{Hebesatz} & = & \text{GewSt} \\ 2,0 & & 3,5\% & & 0,07 & & 403\% & & 0,28 \end{array}$$

Die neue prozentuale Entlastungswirkung beträgt 14 Prozent ($0,28 / 2,0 * 100$) und entspricht derjenigen nach dem bisherigen Recht. Sie wird durch die Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes in der Kommune bestimmt.

Das Anknüpfen an die tatsächlich angefallene Grundsteuer vermeidet so auch Unsicherheiten im Hinblick auf die Wirkungen der Grundsteuerreform, sowohl auf Seiten der Gemeinden als auch auf Seiten der Unternehmen.

Eine stattdessen wie bisher an der Grundsteuerbemessungsgrundlage (Grundsteuerwert oder Steuermessbetrag) ausgerichtete Kürzung kann nur dann treffgenau sein, wenn es dem Gesetzgeber gelingt, die Wirkungen der Grundsteuerreform auf diese Größen verlässlich zu prognostizieren. Gelingt ihm dies nicht, kommt es zu einer Entlastungswirkung, die von der beabsichtigten abweicht und zwar selbst dann, wenn die Gemeinden durch Anpassung ihrer Hebesätze ein unverändertes Aufkommen realisieren.

Beispiel (fiktiv):

Der Gesetzgeber rechnet mit einer Verzehnfachung der Grundsteuerbemessungsgrundlagen und reduziert die Kürzung entsprechend auf ein Zehntel. Die tatsächlichen Bemessungsgrundlagen liegen am Ende jedoch 15-mal so hoch wie bisher. Die Gemeinden reagieren darauf durch Absenkung ihrer Grundsteuerhebesätze, so dass das Grundsteueraufkommen unverändert bleibt. Gleichwohl fällt die Kürzung – zu Lasten der Gemeinden – höher aus.

Blieben die tatsächlichen Grundsteuerbemessungsgrundlagen hingegen hinter dem Prognostizierten zurück, erwiese sich die Kürzung als zu niedrig und damit als Belastung der Unternehmen.

Das Anknüpfen an die tatsächliche Grundsteuer vermeidet diese drohenden Friktionen und macht es obsolet, den im Gesetzgebungsverfahren zur Grundsteuerreform im Jahr 2019 berechneten und festgelegten Grundsteuerwert-Multiplikator von 0,11 Prozent in Bezug auf die Ergebnisse der durchgeführten Hauptveranlagung der Grundsteuerwerte zum 1. Januar 2022 zu verifizieren und gegebenenfalls anzupassen.

Zudem werden durch die Vermeidung oder zumindest erhebliche Begrenzung der Auswirkungen der Grundsteuerreform auf die Gewerbesteuer etwaige Anpassungen bei der Gewerbesteuerumlage unnötig. Ihre Wirkungsweise ändert sich nicht.

Zu Doppelbuchstabe bb

§ 9 Nummer 1 Satz 1 in der geänderten Fassung gilt erstmals für den Erhebungszeitraum 2025. Dabei ist unerheblich, ob die im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer für zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitz nach dem alten oder neuen Grundsteuerrecht erhoben wurde. Die Kürzung erfolgt stets um „die im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer“. Auf diese Weise wird vermieden, dass innerhalb eines Erhebungszeitraumes Kürzungsbeträge nach § 9 Nummer 1 Satz 1 nach zwei unterschiedlichen Rechtslagen (alt / neu) zu berechnen sind. Aus Vereinfachungsgründen sind sich dadurch eventuell ergebende Abweichungen zwischen bisheriger und neuer Kürzung für die „alte“ Grundsteuer hinzunehmen. Bei einer Durchschnittsbetrachtung (siehe obiges Beispiel unter a bis c) sind die Entlastungswirkungen der bisherigen und neuen Kürzung gleich.

Zu Buchstabe b

Infolge der Neufassung des § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG ist § 20 Absatz 2 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung aufzuheben. Er gilt letztmalig für den Erhebungszeitraum 2024. Ab dem Erhebungszeitraum 2025 ergibt sich bereits aus der Bezugnahme des § 9 Nummer 1 Satz 1 GewStG auf die „im Erhebungszeitraum als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer“, dass eine Kürzung nur insoweit in Betracht kommt, wie das Grundstück dem Betriebsvermögen zugeordnet ist, da nur insoweit überhaupt eine „als Betriebsausgabe erfasste Grundsteuer“ vorliegen kann.

Fz 40. Zu Artikel 7 Nummer 3a - neu - (§ 31 Absatz 3 GewStG)
Nummer 4 Buchstabe b (§ 36 Absatz 5c - neu - GewStG)

Artikel 7 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 3 ist folgende Nummer einzufügen:

„3a. In § 31 Absatz 3 werden die Wörter „des § 3 Nummer 5, 6, 8, 9, 12, 13, 15, 17, 21, 26, 27, 28 und 29“ durch die Wörter „einer Befreiung von der Gewerbesteuer“ ersetzt.“

b) Nummer 4 Buchstabe b ist wie folgt zu fassen:

„b) Nach Absatz 5b wird folgender Absatz eingefügt:

„(5c) § 29 Absatz 1 Nummer 3 und § 31 Absatz 3 jeweils in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind erstmals für den Erhebungszeitraum 2025 anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a (§ 31 Absatz 3)

Werden von einem Unternehmen Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhalten, so ist der Steuermessbetrag auf die einzelnen Gemeinden entsprechend der auf die jeweiligen Gemeinden entfallenden Anteile zu zerlegen. Zerlegungsmaßstab ist dabei grundsätzlich das Verhältnis der in den einzelnen Betriebsstätten gezahlten Arbeitslöhne zur Summe der im gesamten Betrieb gezahlten Arbeitslöhne.

§ 31 definiert abschließend den allgemeinen Begriff der Arbeitslöhne für die gewerbsteuerliche Zerlegung und § 31 Absatz 3 GewStG bestimmt, dass im Rahmen der Zerlegung Arbeitslöhne nicht berücksichtigt werden, die auf Arbeitnehmer entfallen, die ganz oder überwiegend im gewerbsteuerfreien Teil des Betriebs tätig sind. Von der Formulierung des § 31 Absatz 3 GewStG werden allerdings in der bisherigen Fassung nur bestimmte, in einer abschließenden Aufzählung genannte Befreiungsvorschriften erfasst. Die Arbeitslöhne in durch § 31 Absatz 3 GewStG bisher nicht erfassten steuerbefreiten Teilen von Betrieben werden folglich im Rahmen der Zerlegung berücksichtigt. Ob die Arbeitslöhne aus dem nicht gewerbsteuerpflichtigen Teil des Betriebs für Zwecke der Zerlegung unberücksichtigt bleiben, hängt damit derzeit von der Art der Gewerbesteuerbefreiung ab, ohne dass ersichtlich wäre, weswegen die Arbeitslöhne nur bei bestimmten Befreiungstatbeständen außer Ansatz bleiben sollten. Dadurch kommt es zu nicht sachgerechten Ergebnissen und der Normzweck, dem überwiegend steuerfreien Bereich zuzuordnende Arbeitslöhne im Rahmen der Zerlegung außer Ansatz zu lassen, wird insoweit verfehlt.

Durch die Änderung sollen nunmehr allgemein sämtliche gewerbsteuerliche Befreiungsvorschriften durch die Ausnahme des § 31 Absatz 3 GewStG erfasst werden.

Zu Buchstabe b (§ 36 Absatz 5c - neu -)

Es handelt sich um die Anwendungsregelung zur Änderung des § 31 Absatz 3 GewStG. Diese ist ab dem Erhebungszeitraum 2025 anzuwenden.

Fz 41. Zu Artikel 8 (§§ 19, 49 InvStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 19 InvStG und in § 49 InvStG eine Regelung aufzunehmen ist, die – in Anlehnung an § 6 des Außensteuergesetzes – bei einem Wegfall oder einer Beschränkung des Besteuerungsrechts in Deutschland eine Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt und mit der eine Steuerumgehung ausgeschlossen werden kann.

Begründung:

Die Besteuerungstatbestände des § 6 Absatz 1 Satz 1 des Außensteuergesetzes (AStG), die als „Wegzugsbesteuerung“ bezeichnet werden, sind nicht anwendbar, wenn ein Steuerpflichtiger Anteile an einem Investmentfonds oder einem Spezial-Investmentfonds in der Rechtsform eines Sondervermögens hält, denn ein Sondervermögen ist keine Kapitalgesellschaft. Unklar ist die Rechtslage, wenn es sich um Investmentfonds oder Spezial-Investmentfonds in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft handelt.

Um die Rechtslage für die Zukunft gesetzlich zu klären und um Besteuerungslücken zu schließen, sollen die Regelungen zur Wegzugsbesteuerung auf Beteiligungen an Investmentfonds und Spezial-Investmentfonds ausgedehnt werden. Die Rechtsänderung dient auch der Gestaltungsprävention. Denn derzeit könnten unter bestimmten Umständen – mit Hilfe des InvStG – die Wegzugsbesteuerungsregelungen des § 6 AStG in Verbindung mit § 17 EStG umgangen werden.

Der Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung soll jedoch nicht auf sämtliche Fälle ausgedehnt werden, in denen Anleger Investmentanteile halten, sondern es sollen nur „gewichtige“ Fälle erfasst werden, in denen der Anleger einen – mit den Fällen des § 17 EStG vergleichbaren – relevanten Beteiligungsumfang besitzt. Bei Beteiligungen von Privatanlegern an Spezial-Investmentfonds sollte generell unterstellt werden, dass ein relevanter Beteiligungsumfang vorliegt.

Mit neuen Regelungen in § 19 InvStG und in § 49 InvStG sollten die Vorschriften des § 6 AStG nachgebildet und an die Besonderheiten des Investmentsteuerrechts angepasst werden. Hierbei wäre auch zu prüfen, ob eine zusätzliche Betragsgrenze zur Vermeidung von Ausweichgestaltungen erforderlich ist. Aufgrund der Größe von Fondsvolumina sind Investitionen in Millionenhöhe ohne Überschreitung der 1 Prozent-Schwelle des § 17 EStG (hier: Beteiligungsumfang von mindestens 1 Prozent an der Kapitalgesellschaft) vorstellbar. Zu prüfen wäre außerdem, ob im Sinne der Administrierbarkeit auf (Mindest-)Anschaffungskosten des Anlegers abgestellt würde oder an die vom Investmentfonds ohnehin täglich ermittelten Rücknahmepreise angeknüpft werden kann.

Fälle, in denen die Investmentanteile oder Spezial-Investmentanteile im Betriebsvermögen gehalten werden, fallen nicht unter die Neuregelung, da diese bereits von der Entstrickungsbesteuerung in § 4 Absatz 1 Satz 3 ff. EStG erfasst werden. Für Körperschaften ist die Entstrickungs- und Wegzugsbesteuerung in § 12 KStG geregelt.

- Fz 42. Zu Artikel 8 Nummer 5 (§ 20 Absatz 4 InvStG)
Nummer 6 (§ 22 Absatz 1 Satz 2 InvStG)
Nummer 8 (§ 57 Absatz 1 Satz 3 - neu -, Absatz 9 - neu -, 10 - neu - InvStG)

Artikel 8 ist wie folgt zu ändern:

- a) Die Nummern 5 und 6 sind wie folgt zu fassen:

„5. § 20 Absatz 4 wird aufgehoben.

„6. § 22 Absatz 1 Satz 2 wird aufgehoben.“

- b) Nummer 8 ist wie folgt zu fassen:

„8. § 57 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„§ 20 Absatz 4 in der Fassung des Artikels 17 des Gesetzes vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.“

- b) Folgende Absätze werden angefügt:

„(9) In der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom ... (BGBl. I Nr. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind anzuwenden:

1. [wie Gesetzentwurf]

2. § 8 Absatz 4 Satz 2, § 10 Absatz 6 sowie § 36 Absatz 5 ab dem 1. Januar 2025,

3. [wie Gesetzentwurf]

4. [wie Gesetzentwurf]

5. [wie Gesetzentwurf]

6. [wie Gesetzentwurf]

(10) § 22 Absatz 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730) ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Buchstabe a

Nach Ansicht des Bundesrates sollte auf die geplante Neuregelung des § 20 Absatz 4 InvStG verzichtet und stattdessen die Vorschrift ersatzlos gestrichen werden.

Bereits bei der letzten Anpassung des § 20 Absatz 4 InvStG hatte der Bundesrat erhebliche Bedenken im Hinblick auf die Gestaltungsanfälligkeit der Vorschrift geäußert (BR-Drucksache 356/19 (Beschluss) Nummer 63). So hatte es der Anleger in der Hand, ob es für das jeweilige Jahr zu einer Anwendung der entsprechenden Teilfreistellung kommt oder nicht. In der Folge hätte ein Anleger einen Antrag auf Anwendung des § 20 Absatz 4 InvStG nur für die Jahre stellen können, in denen es für ihn günstig ist, weil der Investmentfonds eine positive Wertentwicklung hatte. In Verlustjahren hätte er hingegen darauf verzichten und so den Verlust in ungeminderter Höhe abziehen können.

Die nun vorgesehene Neuregelung soll dieses Gestaltungspotenzial eindämmen. Allerdings führt die geplante Neuregelung zu einer gesteigerten Komplexität der Regelung verbunden mit einer Steigerung des Kontrollaufwands für die Finanzämter. Bereits die jetzige Fassung des § 20 Absatz 4 InvStG stellt die Finanzämter vor enorme administrative Herausforderungen, die das Entstehen eines faktischen Vollzugsdefizits nahelegen. Auch darauf hat der Bundesrat bereits nachdrücklich hingewiesen (vgl. BR-Drucksache 356/19 (Beschluss), Nummer 63). Schon allein das Führen des individuellen Nachweises ist nämlich sowohl auf Seiten der Anleger als auch auf Seiten der Finanzverwaltung regelmäßig mit erheblichem Aufwand verbunden.

Zusätzliche bürokratische Hürden sind nicht das richtige Instrument, um ungewollte Steuergestaltungen zu verhindern. Dies gelingt einfacher und besser durch die Streichung des § 20 Absatz 4 InvStG. Dadurch wird die Ursache des Gestaltungspotenzials beseitigt und zeitgleich die Komplexität und der administrative Aufwand der Regelung verringert.

Die Einführung des § 20 Absatz 4 InvStG wurde mit EuGH-Vorgaben begründet (EuGH-Urteil vom 9. Oktober 2014 in der Rechtssache van Caster / van Caster, C-326/12 - vgl. BR-Drucksache 119/16, Seite 103 -). Allerdings erscheint eine individuelle Nachweismöglichkeit im Veranlagungsverfahren nach Einführung des neuen Investmentsteuerrechts nicht zwingend erforderlich. Zur Rechtslage, die der EuGH in der Rechtssache van Caster / van Caster, C-326/12, zu beurteilen hatte, bestehen nämlich erhebliche Unterschiede. Hier sollte es zur Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG 2004 kommen, weil die Kapitalverwaltungsgesellschaft nach Ablauf des Geschäftsjahres kein Steuerreporting für den Investmentfonds veröffentlicht hatte. Der EuGH verlangte, dem Anleger auch eine andere Form des Nachweises der steuerlich relevanten Erträge zu ermöglichen. Im Unterschied zur Situation des § 6 InvStG 2004 sind die Voraussetzungen für das Erlangen des Status eines die Teilfreistellung vermittelnden Investmentfonds aber im InvStG 2018 nicht so ausgestaltet, dass eine Erfüllung faktisch nur von inländischen Investmentfonds zu erwarten ist. So stellt § 2 Absatz 6, 7 und 9 InvStG primär auf die Anlagebedingungen eines Investmentfonds ab, die

zwar mitunter komplex aber nicht besonders eng definiert sind. Im Gegensatz zu der nach Rechtsprechung des EuGH für europarechtswidrig befundenen alten Rechtslage stellt das InvStG 2018 auf relativ leicht beschaffbare Informationen ab.

Als Folge der ersatzlosen Streichung von § 20 Absatz 4 kann § 22 Absatz 1 Satz 2 InvStG entfallen.

Zu Buchstabe b

Die Regelungen der § 20 Absatz 4 InvStG und § 22 Absatz 1 Satz 2 InvStG sind ab dem Veranlagungszeitraum 2025 nicht mehr anzuwenden. Im Übrigen ist als Folge der ersatzlosen Streichung von § 20 Absatz 4 InvStG die vorgesehene Anwendungsvorschrift in § 57 Absatz 9 Nummer 2 InvStG hinsichtlich § 20 Absatz 4 und Absatz 4a InvStG entsprechend anzupassen.

Fz 43. Zu Artikel 8 Nummer 7a - neu - (§ 51 Absatz 2 Satz 1, 2, 3 - neu - InvStG)
Nummer 8 (§ 57 Absatz 9 Nummer 7 - neu - InvStG)

Artikel 8 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 7 ist folgende Nummer einzufügen:

„7a. § 51 Absatz 2 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 werden die Wörter „Vordruck abzugeben“ durch die Wörter „Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln“ ersetzt.

b) In Satz 2 wird das Wort „abzugeben“ durch die Wörter „zu übermitteln“ ersetzt.

c) Folgender Satz wird angefügt:

„Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben.“ “

b) In Nummer 8 ist dem § 57 Absatz 9 folgende Nummer anzufügen:

„7. § 51 Absatz 2 ist erstmals für Geschäftsjahre des Spezial-Investmentfonds anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2024 beginnen.“

Begründung:

§ 51 InvStG regelt spezielle Feststellungsverfahren für diejenigen Besteuerungsgrundlagen, die für die Besteuerung der Anleger von Spezial-Investmentfonds relevant sind. Die Feststellungserklärungen nach § 51 Absatz 2 InvStG können einen nicht unerheblichen Umfang aufweisen.

Daher wird die Digitalisierung des Feststellungsverfahrens angestrebt, wobei die bereits bestehende Möglichkeit der elektronischen Übermittlung der Feststellungserklärung bisher zurückhaltend genutzt wird.

Mit Einführung der elektronischen Übermittlungspflicht soll eine flächendeckende digitale Bearbeitung der Erklärungen ermöglicht und so der Übergang von der bisherigen papierbasierten hin zur digitalen Arbeitsweise konsequent weiterbetrieben werden. Die digitale Bearbeitung erlaubt automatisierte Arbeitsschritte, was zu Verfahrenserleichterungen und zur personellen Entlastung beiträgt.

Fz 44. Zu Artikel 8 (§ 56 InvStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 56 InvStG eine Regelung zur Klarstellung aufzunehmen ist, dass in den Fällen von Umstrukturierungen mit Buchwertfortführung keine tatsächliche Veräußerung anzunehmen ist, die zu einer sofortigen Besteuerung des (nach § 56 Absatz 2 Satz 1 InvStG) fiktiven Veräußerungsgewinns oder -verlustes führt. Eine Besteuerung fiktiver Veräußerungsgewinne oder -verluste nach § 56 Absatz 3 Satz 1 InvStG erfolgt beim übernehmenden Rechtsträger, wenn dieser die sogenannten Alt-Anteile tatsächlich veräußert.

Begründung:

Durch das Investmentsteuerreformgesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I 2016, S. 1730) wurde das InvStG zum 1. Januar 2018 grundlegend neugestaltet. Für den Übergang vom alten zum neuen Recht wurden Übergangsregelungen geschaffen, wonach zum Jahreswechsel 2017/2018 gehaltene Anteile an (Spezial-)Investmentfonds (sogenannte Alt-Anteile) mit Ablauf des 31. Dezember 2017 als veräußert und mit Beginn des 1. Januar 2018 als angeschafft gelten (§ 56 Absatz 2 Satz 1 InvStG). Aufgrund dieses Systemwechsels wurde es notwendig, zum 31. Dezember 2017 einen sogenannten fiktiven Veräußerungsgewinn oder -verlust zu ermitteln (§ 56 Absatz 3 InvStG).

Die Besteuerung des Gewinns oder des Verlustes aus der fiktiven Veräußerung zum 31. Dezember 2017 erfolgt jedoch erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung der Investmentanteile. Zu diesem Zeitpunkt versteuert der Anleger somit in der Regel zwei Veräußerungsergebnisse: den fiktiven Veräußerungsgewinn oder -verlust sowie den Gewinn oder Verlust aus der Wertveränderung des Investmentanteils, die in dem Zeitraum zwischen der fiktiven Veräußerung zum 31. Dezember 2017 und dem Zeitpunkt der tatsächlichen Veräußerung eingetreten ist.

Bei der Definition, wann eine tatsächliche Veräußerung vorliegt, ist klarzustellen, dass bei einer Übertragung von Alt-Anteilen unter Buchwertfortführung im Wege der Rechtsnachfolge (z. B. § 6 Absatz 3 und Absatz 5 EStG, §§ 15, 20, 24 UmwStG) der Rechtsnachfolger den noch zu versteuernden fiktiven Veräußerungsgewinn oder -verlust übernimmt.

Das UmwStG ermöglicht, Umwandlungen, Abspaltungen und Einbringungen entsprechend der dort genannten Voraussetzungen steuerneutral zu Buchwerten und ohne Aufdeckung von stillen Reserven in dem übertragenen Betriebsvermögen umzusetzen (vgl. § 3 Absatz 2 Satz 1, § 11 Absatz 2 Satz 1, § 15 Absatz 1 Satz 2, § 20 Absatz 2 Satz 2, § 24 Absatz 2 Satz 2 UmwStG). Gehören zu dem übertragenen Betriebsvermögen Investmentanteile und Alt-Anteile, erfolgt die Übertragung der Investmentanteile und der Alt-Anteile – einen entsprechenden Antrag vorausgesetzt – ebenfalls zum Buchwert und ohne Aufdeckung der in den Anteilen enthaltenen stillen Reserven.

Da die stillen Reserven, die in dem Zeitraum zwischen der fiktiven Veräußerung zum 31. Dezember 2017 und dem Zeitpunkt der Umstrukturierungsmaßnahme entstanden sind, nicht aufzudecken sind, ist es systematisch und folgerichtig, dass auch die stillen Reserven, die bis zur fiktiven Veräußerung am 31. Dezember 2017 entstanden sind, auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen – und nicht vom übertragenen Rechtsträger selbst versteuert werden müssen. Bei zulässigerweise steuerlich zu Buchwerten durchgeführten Umwandlungsvorgängen erfolgt keine Realisierung etwaiger fiktiver Veräußerungsgewinne oder -verluste aus den (Spezial-)Investmentanteilen auf Anlegerebene. Tatsächlich bleiben die betroffenen (Spezial-)Investmentanteile bei der übernehmenden Körperschaft steuerverhaftet, sodass grundsätzlich keine Gefahr für eine Nichtbesteuerung im Zeitpunkt einer späteren tatsächlichen Realisierung der fiktiven Veräußerungsgewinne besteht.

Um einen Gleichlauf zwischen der Besteuerung der Gewinne oder Verluste aus der fiktiven Veräußerung im Sinne des § 56 Absatz 2 Satz 1 InvStG und der stillen Reserven, die in dem Zeitraum ab 1. Januar 2018 bis zum steuerlichen Übertragungstichtag entstanden sind, herzustellen, sind die fiktiven Veräußerungsgewinne oder -verluste bei Ansatz des gemeinen Werts vollständig zu berücksichtigen. Bei Ansatz eines Zwischenwerts sollte aus verwaltungswirtschaftlicher Sicht die Versteuerung ebenfalls vollständig im Zeitpunkt des Übertragungstichtags erfolgen, da bei einer anteiligen Besteuerung umfangreiche Dokumentations- und Überwachungserfordernisse entstehen. Der übernehmende Rechtsträger kann dies bei seiner Entscheidung, die Anteile mit einem Zwischenwert umzusetzen, in seine wirtschaftlichen Überlegungen und Entscheidungen einbeziehen und einpreisen.

Fz 45. Zu Artikel 9 Nummer 1 (§ 3 Absatz 2a - neu - UmwStG)

Artikel 9 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. Nach § 3 Absatz 2 wird folgender Absatz eingefügt:

„(2a) Die steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft ist dem zuständigen Finanzamt spätestens bis zum Ablauf der nach § 149 der Abgabenordnung maßgebenden Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln; § 5b des Einkommensteuergesetzes gilt entsprechend.“ “

Begründung:

Die übertragende Körperschaft ist nach § 3 Absatz 1 Satz 1 Umwandlungssteuergesetz zur Erstellung und Abgabe einer (eigenständigen) steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag verpflichtet, die sich von der Gewinnermittlung im Sinne des § 4 Absatz 1 und § 5 Absatz 1 EStG unterscheidet. Mit dem neuen Absatz 2a soll nach der Entwurfsbegründung in Anlehnung an die Steuererklärungsfristen beratener Steuerpflichtiger (§ 149 Absatz 3 AO) geregelt werden, dass die steuerliche Schlussbilanz innerhalb von 14 Monaten nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, elektronisch zu übermitteln ist. Darüber hinaus soll der für die elektronische Übermittlung von Bilanzen maßgebliche § 5b EStG entsprechend gelten.

Der Bundesrat begrüßt die Implementierung einer Frist für die Einreichung der in Umwandlungsfällen erforderlichen steuerlichen Schlussbilanz sowie die Klarstellung, dass diese in Form einer E-Bilanz einzureichen ist.

Der Bundesrat stellt aber fest, dass mit der im Entwurf vorgesehenen Regelung dieses Ziel nicht in allen Fällen erreicht werden kann. Die Steuererklärungsfristen beginnen bei Jahressteuern mit Ablauf des Kalenderjahres. Der Entwurf hingegen stellt auf den steuerlichen Übertragungstichtag ab. Dieser entspricht in den Fällen eines abweichenden Wirtschaftsjahres sowie bei unterjährigen Umwandlungen nicht dem Ende des Kalenderjahres. Dies bedeutet, dass in diesen Fällen die steuerliche Schlussbilanz bereits vor der Körperschaftsteuererklärung einzureichen wäre.

Der Bundesrat fordert deshalb, die Frist zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz an die nach § 149 AO maßgebende Frist zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, zu koppeln.

Fz 46. Zu Artikel 9 Nummer 4 (§ 13 Absatz 2 Satz 1a - neu - UmwStG)

Artikel 9 Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. In § 13 Absatz 2 wird nach Satz 1 folgender Satz eingefügt:

„Der Antrag ist spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der Steuererklärung bei dem für die Besteuerung des Anteilseigners zuständigen Finanzamt zu stellen.“ “

Begründung:

Der Bundesrat begrüßt grundsätzlich die Normierung einer Antragsfrist in § 13 Absatz 2 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG). Allerdings sollte sich diese an der geltenden Regelung in § 21 Absatz 2 Satz 4 UmwStG orientieren und auf die erstmalige Abgabe der Steuererklärung abstellen.

Der Entwurf sieht darüber hinaus für die Fälle des § 13 UmwStG (Anteilstausch bei Verschmelzung oder Spaltung von Kapitalgesellschaften auf andere Körperschaften) einen punktuellen Wechsel zur Anordnung des Buchwertansatzes und damit eine Abweichung vom allgemeinen Grundsatz des Ansatzes des gemeinen Werts nach dem Umwandlungssteuergesetz vor. Der gemeine Wert würde – ausschließlich in diesen Fällen – nur noch auf Antrag oder im Falle eines Ausschlusses bzw. einer Beschränkung des Besteuerungsrechts bei nicht von Artikel 8 der Fusionsrichtlinie geschützten Vorgängen zur Anwendung kommen.

Der Bundesrat stellt fest, dass diese Änderung eine Durchbrechung der Grundsystematik des Umwandlungssteuergesetzes darstellt, die abzulehnen ist. Umwandlungen und Einbringungen stellen nach der vom BFH bestätigten Rechtsauffassung der Finanzverwaltung sowohl auf Ebene des übertragenden und übernehmenden Rechtsträgers als auch auf Ebene der Anteilseigner Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge dar. Dies bedeutet, dass nach der Grundannahme des Umwandlungssteuergesetzes in allen Umwandlungs- und Einbringungsfällen die stillen Reserven aufzudecken sind. Nur auf Antrag kann unter bestimmten Voraussetzungen sowohl auf Betriebsvermögensebene als auch auf Anteilseignerebene der Buchwert zum Ansatz kommen.

Der Bundesrat erkennt keine Gründe, die eine punktuelle Umkehr des Regel-/Ausnahmeverhältnisses rechtfertigen könnten. Zudem weist er darauf hin, dass für die Fälle des Anteilstauschs nach § 21 UmwStG weiterhin der gemeine Wert zum Ansatz kommt, sofern kein Antrag auf Buchwertansatz gestellt wird. Die vorgesehene Änderung würde insoweit zu einer nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung der Fälle des Anteilstauschs nach §§ 13 und 21 UmwStG führen.

Auch führt die punktuelle Änderung der Grundsystematik durch einen punktuellen Verzicht auf einen Antrag auf Buchwertansatz auf Anteilseignerebene nicht zu einer Verfahrensvereinfachung. Vielmehr würde eine unterschiedliche Behandlung vergleichbarer Sachverhalte das Verwaltungsverfahren unnötig verkomplizieren und zudem überflüssigen bürokratischen Aufwand provozieren. Der Bundesrat weist darauf hin, dass das Vorliegen der Voraussetzungen für den Buchwertansatz im Einzelfall zu prüfen ist.

Aus den oben genannten Gründen fordert der Bundesrat, von der im Entwurf vorgesehenen Änderung von § 13 Absatz 2 UmwStG, wonach der Buchwertansatz rein punktuell zum neuen Regelfall wird, abzusehen.

Fz 47. Zu Artikel 10a - neu - (§ 21 Absatz 1a Satz 2 - neu -, 3 - neu - AStG)

Nach Artikel 10 wird folgender Artikel 10a eingefügt:

„Artikel 10a

Änderung des Außensteuergesetzes

Dem § 21 Absatz 1a des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch ... geändert worden ist, werden folgende Sätze angefügt:

„Dabei ist § 1 Absatz 3d nicht auf bis zum 31. Dezember 2024 entstehende Aufwendungen anzuwenden, die auf Finanzierungsbeziehungen beruhen, die vor dem 1. Januar 2024 zivilrechtlich vereinbart wurden und deren tatsächliche Durchführung vor dem 1. Januar 2024 begonnen hat. Werden betroffene Finanzierungsbeziehungen nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem

1. Januar 2025 wesentlich geändert, ist § 1 Absatz 3d nicht auf Aufwendungen anzuwenden, die vor der wesentlichen Änderung entstehen.“ “

Begründung:

Die Einfügung des § 1 Absatz 3d ist mit dem Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) mit Wirkung ab Anfang 2024 erfolgt. Eine Übergangs- oder Nichtbeanstandungsfrist für Altverträge war dabei ursprünglich nicht vorgesehen, ist aber nach Auffassung des Bundesrates sachgerecht.

Fz 48. Zu Artikel 10a - neu - (§ 21 Absatz 4 Satz 1 AStG)

Nach Artikel 10 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 10a

Änderung des Außensteuergesetzes

In § 21 Absatz 4 Satz 1 des Außensteuergesetzes vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 27. März 2024 (BGBl. I Nr. 108) geändert worden ist, wird nach der Angabe „§§ 7 bis“ die Angabe „10, 12,“ eingefügt und der Punkt am Ende durch die Wörter „; § 11 in der am [einsetzen: Tag nach der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes] geltenden Fassung ist erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 2022 und für die Gewerbesteuer für den Erhebungszeitraum 2022 anzuwenden.“ ersetzt.“

Begründung:

Mit der Änderung wird rückwirkend sichergestellt, dass auch in den Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger im Jahr 2022 eine Gewinnausschüttung von einer Zwischengesellschaft mit abweichendem Wirtschaftsjahr erhalten hat, ein Kürzungsbetrag nach § 11 AStG im Veranlagungszeitraum 2022 zum Ansatz kommen kann. Dies ist zur nach der ATAD-Richtlinie erforderlichen Vermeidung einer Doppelbesteuerung geboten. Mit dem ATAD-Umsetzungsgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I S. 2035) wurde geregelt, dass die bisherige Steuerfreistellung nach § 3 Nummer 41 EStG letztmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden ist (§ 52 Absatz 4 Satz 20 EStG). Der als Nachfolgeregelung zugleich eingeführte Kürzungsbetrag nach § 11 Absatz 1 und 2 AStG findet nach dem aktuellen Wortlaut des § 21 Absatz 4 Satz 1 AStG erstmals für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre der Zwischengesellschaft Anwendung. Daher würde ein Hinzurechnungsbetrag, der aus einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft z. B. vom 1. Juli 2021 bis

zum 30. Juni 2022 resultiert, zwar nach § 21 Absatz 4 Satz 4 AStG im Anfangsbestand des Hinzurechnungskorrekturvolumens zum 31. Dezember 2021 erfasst werden, für eine Gewinnausschüttung im Jahr 2022 würde es allerdings zu einer „Doppelbesteuerung“ kommen.

Fz 49. Zu Artikel 12 Nummer 1a - neu - (§ 14b Absatz 1 Satz 1 AO)

In Artikel 12 ist nach Nummer 1 folgende Nummer einzufügen:

„1a. In § 14b Absatz 1 Satz 1 wird das Wort „Steuerschuldner“ durch das Wort „Steuerpflichtiger“ ersetzt.“

Begründung:

Nach § 14b Absatz 1 Satz 1 AO sind Verwaltungsakte an bestimmte Körperschaften mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland (z. B. britische Limited) ab 1. Januar 2024 an die Körperschaft selbst zu richten, soweit sie nach den Steuergesetzen Steuerschuldnerin ist. Die Regelung findet damit keine Anwendung, wenn die ausländische Körperschaft nicht die Steuer schuldet, sondern eine andere Rolle im Besteuerungsverfahren trägt (z. B. für die Steuer haftet). Die Beschränkung auf Fälle der Steuerschuldnerschaft führt nun dazu, dass an der bisherigen bewährten Praxis eines kombinierten Steuer- und Haftungsbescheids nicht mehr festgehalten werden kann. So muss beispielsweise der lohnsteuerliche Pauschalierungs- und Haftungsbescheid gegenüber einer britischen Limited nunmehr getrennt erlassen werden:

- Der Pauschalierungsbescheid ist nach § 14b AO an die Limited selbst zu richten, da diese Schuldnerin der pauschalen Lohnsteuer ist.
- Der Haftungsbescheid ist – wie bisher – an die zivilrechtliche Nachfolgepersonengesellschaft (bei Mehr-Personen-Limited) bzw. den zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger (bei Ein-Personen-Limited) zu richten, da die Neuregelung des § 14b AO – nach dessen Wortlaut – für Haftungsbescheide nicht anwendbar ist.

Die getrennte Bekanntgabe von Pauschalierungs- und Haftungsbescheid führt in der Praxis zu erhöhtem Aufwand und ist fehleranfällig. Es sollte daher eine gesetzliche Erweiterung des § 14b Absatz 1 Satz 1 AO in der Weise erfolgen, dass der Begriff „Steuerschuldner“ durch den Begriff „Steuerpflichtiger“ (§ 33 AO) ersetzt wird. Dieser Begriff erfasst alle denkbaren Rollen einer ausländischen Körperschaft im deutschen Besteuerungsverfahren.

Fz 50. Zu Artikel 12 Nummer 5 Buchstabe 0a₁ - neu -, 0a₂ - neu -

(§ 87a Absatz 1 Satz 1a - neu -, Absatz 1a Satz 2 AO)

In Artikel 12 Nummer 5 sind Buchstabe a folgende Buchstaben voranzustellen:

„0a₁) Nach Absatz 1 Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Wenn für die Übermittlung von Nachrichten und Dokumenten an Finanzbehörden ein sicheres elektronisches Verfahren zur Verfügung steht, das den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet, ist die Übermittlung elektronischer Dokumente an Finanzbehörden mit einer qualifizierten elektronischen Signatur oder über das besondere elektronische Behördenpostfach außerhalb gerichtlicher Verfahren nur zulässig, soweit dies gesetzlich ausdrücklich zugelassen ist.“

0a₂) In Absatz 1a Satz 2 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „Satz 4“ ersetzt.“

Begründung:

Zu Buchstabe 0a₁ (§ 87a Absatz 1 Satz 1a - neu - AO)

Nach § 87a Absatz 1 Satz 1 AO ist im Besteuerungsverfahren die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat. Ein elektronisches Dokument ist zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung es in für den Empfänger bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Absatz 1 Satz 2 1. Halbsatz AO).

Bevorzugter und seit Jahren erprobter elektronischer Kommunikationskanal zwischen Steuerpflichtigen oder ihren Bevollmächtigten und den Finanzämtern sind das Verfahren ELSTER bzw. die Schnittstelle ERiC. Dieser Kommunikationskanal gewährleistet für den Absender eine schnelle und ressourcenschonende Bearbeitung seines Anliegens und genügt auch den Anforderungen des § 87a Absatz 6 AO, da es den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet.

Bei Nutzung des Verfahrens ELSTER bzw. der Schnittstelle ERiC wird durch die automatisierte steuernummergenaue Zuordnung auf Empfängerseite die zuständige Bearbeiterin bzw. der zuständige Bearbeiter medienbruchfrei erreicht. Dies stellt eine schnellstmögliche Verarbeitung innerhalb der finanzamtsinternen IT-Fachverfahren sicher.

Da der Schwerpunkt der elektronischen Kommunikation gegenwärtig in der Übermittlung von elektronischen Steuererklärungen und Steueranmeldungen im Verfahren nach § 87a Absatz 6 AO und künftig vermehrt der Abruf elektronischer Verwaltungsakte im Verfahren nach § 87a Absatz 8 in Verbindung mit § 122a AO liegt, ist die Nutzung der Verfahren ELSTER bzw. ERiC bei den mit der Erstellung und Übermittlung von Steuererklärungen beauftragten Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe vorgegeben. ELSTER bzw. ERiC erlauben (etwa in Form des Formulars „Sonstige Nachricht an Finanzamt“) allerdings auch den Versand von Anhängen (z. B. elektronischen Schriftsätzen im PDF-Format), wobei gegenwärtig lediglich folgende technische Beschränkungen zu beachten sind:

- maximal 100 Seiten je PDF,
- maximal 20 Anhänge,
- maximal 10,4 MB pro Anhang und
- insgesamt maximal 38,7 MB (ERiC) bzw. 14 MB (ELSTER).

Auf andere Weise (sei es durch einfache unverschlüsselte E-Mail, durch Übermittlung mit qualifizierter elektronischer Signatur oder von einem besonderen elektronischen Anwalts- oder Steuerberaterpostfach an das besondere elektronische Behördenpostfach) elektronisch übermittelte „sonstige“ Dokumente beeinträchtigen das steuerliche Massenverfahren erheblich. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass die Nutzung der besonderen elektronischen Behördenpostfächer ausschließlich für die elektronische Kommunikation in gerichtlichen Verfahren eingeführt wurde und deshalb in den Finanzbehörden nur wenige Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter dieses Verfahren nutzen können und sollen.

Angesichts der gegenwärtig überdurchschnittlich hohen Belastungen der Finanzverwaltung muss die elektronische Übermittlung von Schriftsätzen an Finanzbehörden deshalb - außerhalb der im Besteuerungsverfahren immer seltener anzutreffenden Fälle des § 87a Absatz 3 AO (Ersetzung der gesetzlich vorgeschriebenen Schriftform durch die elektronische Form) sowie außerhalb gerichtlicher Verfahren - durch Übermittlung mit qualifizierter elektronischer Signatur oder von einem besonderen elektronischen Anwalts- oder Steuerberaterpostfach an das besondere elektronische Behördenpostfach gesetzlich ausgeschlossen werden, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.

Zu Buchstabe 0a₂ (§ 87a Absatz 1a Satz 2 AO)

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einfügung des neuen Satzes 2 in Absatz 1.

Fz 51. Zu Artikel 12 Nummer 5 Buchstabe a (§ 87a Absatz 3 Satz 5 AO)

In Artikel 12 Nummer 5 Buchstabe a ist nach der Angabe „Absatz 3 Satz 4“ die Angabe „und 5“ einzufügen.

Begründung:

Der Gesetzentwurf sieht vor, lediglich Satz 4 des dritten Absatzes des § 87a AO durch die im Gesetzentwurf zitierten Sätze zu ersetzen. Dies würde dazu führen, dass Satz 5 des dritten Absatzes des § 87a AO bestehen bliebe, obschon dieser inhaltlich durch die neu einzufügenden Sätze ersetzt werden wird. Es handelt sich mithin um eine notwendige Folgeanpassung.

Fz 52. Zu Artikel 12 (§ 93c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c, d AO)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob § 93c Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe c und d AO wie folgt gefasst werden sollten:

- „c) den Familiennamen, den Vornamen, den Tag der Geburt, die Anschrift des Steuerpflichtigen, dessen Identifikationsnummer nach § 139b sowie bei Mitteilungen, die die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen betreffen, die Wirtschafts-Identifikationsnummer einschließlich des fünfstelligen Unterscheidungsmerkmals im Sinne des § 139c Absatz 5a der Abgabenordnung;
- d) handelt es sich bei dem Steuerpflichtigen nicht um eine natürliche Person, so sind dessen Firma oder Name, Anschrift, Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c der Abgabenordnung und, bis zum Ablauf von drei Jahren nach der Einführung dieses Ordnungsmerkmals, dessen Steuernummer anzugeben;“

Begründung:

Zu Buchstabe c und d

Das Bundeszentralamt für Steuern wird zukünftig stufenweise jedem wirtschaftlich Tätigen eine Wirtschafts-Identifikationsnummer mitteilen (§ 139a Absatz 1 Satz 1 in Verbindung mit § 139c AO), welche als selbständiges Identifikationsmerkmal fungieren wird. Dieses Identifikationsmerkmal soll auch im maschinellen Mitteilungsverfahren der Finanzverwaltung zukünftig als Ordnungsmerkmal dienen und insbesondere die Zuordnung der elektronischen Mitteilungen in dem genannten Verfahren optimieren.

Im Hinblick auf die stufenweise Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer soll auch die Umsetzung in dem maschinellen Mitteilungsverfahren stufenweise erfolgen.

Zu Buchstabe c

Für natürliche Personen ist die Identifikationsnummer derzeit im Rahmen der nationalen Mitteilungsverfahren grundsätzlich alleiniges Ordnungsmerkmal.

Bei Mitteilungen, die die wirtschaftliche Tätigkeit einer natürlichen Person betreffen, soll die Wirtschafts-Identifikationsnummer zukünftig als zusätzliches Ordnungsmerkmal fungieren. Diese soll – über das fünfstellige Unterscheidungsmerkmal im Sinne des § 139c Absatz 5a AO – insbesondere eine eindeutige Zuordnung der Mitteilung zur exakten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ermöglichen. Bei Vorliegen mehrerer wirtschaftlicher Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen ist diese eindeutige Zuordnung derzeit nicht möglich.

Zu Buchstabe d

Nach dem aktuellen Gesetzeswortlaut entfällt die Steuernummer als Pflichtangabe bei der Datenübermittlung, sobald eine Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO vergeben wurde. Für die Anpassung des elektronischen Mitteilungsverfahrens der Finanzverwaltung ist es erforderlich, die Steuernummer während eines Übergangszeitraumes bis zur vollständigen Umstellung auf die Wirtschafts-Identifikationsnummer zusätzlich (neben der Wirtschafts-Identifikationsnummer) als verpflichtende Angabe vorzusehen. Es gilt zu vermeiden, die bestehenden Prozesse unter Berücksichtigung der Steuernummer als Ordnungsmerkmal durch die stufenweise Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer und einen vorzeitigen Wegfall der Steuernummer als (verpflichtendes) Ordnungsmerkmal zu verschlechtern. Bis zum Abschluss der stufenweise erfolgenden Umstellung in dem maschinellen Mitteilungsverfahren wird voraussichtlich ein Zeitraum von drei Jahren nach der stufenweise erfolgenden Einführung der Wirtschafts-Identifikationsnummer vergehen.

Fz 53. Zu Artikel 12 Nummer 9a - neu - (§ 138 Absatz 1 Satz 1 AO)

In Artikel 12 ist nach Nummer 9 folgende Nummer einzufügen:

„9a. § 138 Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Wer einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte eröffnet, hat dies nach den Vorschriften der Gewerbeordnung der Gemeinde mitzuteilen, in der der Betrieb oder die Betriebsstätte eröffnet wird; die Gemeinde unterrichtet unverzüglich das nach § 22 Absatz 1 zuständige Finanzamt im automatisierten Verfahren nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle von dem Inhalt der Mitteilung.“ “

Begründung:

Durch die Änderungen in § 138 Absatz 1 Satz 1 AO soll zum einen klarstellend ergänzt werden, dass die Mitteilung der Steuerbürger an die Gemeinden nach den Vorschriften der Gewerbeordnung zu erfolgen hat.

Zum anderen soll der elektronische Übermittlungsweg der Daten von den Gewerbebehörden an die Finanzbehörden festgelegt werden.

Aktuell wird die Datenübermittlung der Gewerbebehörden nur in Papierform vorgenommen. Da sich die steuerliche Abmeldung und die gewerberechtliche Abmeldung grundsätzlich bedingen, sind Datenflüsse zwischen Finanz- und Gewerbebehörden zur Schaffung von gegenseitigen Synergien zu etablieren. Zukünftig sollen infolge des „Einer-für-Alle“-Umsetzungsprojektes „Steuerliche Abmeldung eines Unternehmens“, welches in der gemeinsamen Federführung der Länder Nordrhein-Westfalen und Bremen liegt, Daten aus den Gewerbeanzeigen von den Gewerbebehörden automatisiert und medienbruchfrei an die Finanzbehörden übermittelt werden. Die entsprechenden Programmleistungen wurden erfolgreich in Nordrhein-Westfalen pilotiert und stehen grundsätzlich allen Ländern zur Verfügung. Zur verpflichtenden elektronischen Übermittlung ist die Änderung des § 138 Absatz 1 AO erforderlich. Gleichlaufend dazu wurden mit dem Gesetz zur Änderung der Gewerbeordnung und anderer Gesetze vom 9. November 2022 die Finanzbehörden in den Kreis der empfangsberechtigten Stellen nach § 14 Absatz 8 GewO aufgenommen.

Fz 54. Zu Artikel 12 Nummer 12 Buchstabe a (§ 147 Absatz 6 Satz 1 AO)

Artikel 12 Nummer 12 Buchstabe a ist wie folgt zu fassen:

„a) Absatz 6 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Sind die Unterlagen nach Absatz 1 mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht,

1. Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen,
2. zu verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet zur Verfügung gestellt werden, oder
3. zu verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben in einem maschinell auswertbaren Format an sie übertragen werden.“ “

Begründung:

In nahezu jedem Unternehmen liegen digitale Daten vor. Daher wurden 2002 die Mitwirkungspflichten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung um die Bereitstellung aufzeichnungspflichtiger digitaler Daten ergänzt. Das Datenzugriffsrecht ermöglicht der Finanzverwaltung digitale Unternehmensabläufe und digitalisierte Daten auch datengestützt zu prüfen. Die digitale Außenprüfung versucht der Zunahme digitaler Daten in Unternehmen im Rahmen einer angemessenen Dauer einer Außenprüfung gerecht zu werden und ist zwischenzeitlich zu einem bedeutenden Bestandteil einer Außenprüfung geworden.

Mit dem Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 wird das Datenzugriffsrecht als Kann-Vorschrift ausgeführt. Die Finanzbehörde hätte erstmals jede Anforderung eines Datenzugriffs zu begründen, obwohl der Datenzugriff nach der Entwurfsbegründung unverändert stattfinden soll. Der durch das Begründungserfordernis entstehende zusätzliche Erfüllungsaufwand für die Verwaltung in nahezu jeder steuerlichen Außenprüfung ist im Gesetzgebungsverfahren bisher nicht berücksichtigt und würde die Finanzverwaltung vor erhebliche personelle und zeitliche Herausforderungen stellen. Insbesondere würde ein zusätzlicher Begründungsaufwand für das in der heutigen Zeit selbstverständliche und zumeist zwingend erforderliche Datenzugriffsrecht – entgegen der aktuellen Bestrebungen – die Dauer einer Außenprüfung erhöhen.

Fz 55. Zu Artikel 12 Nummer 12a - neu - (§ 152 Absatz 6 Satz 1 AO)

In Artikel 12 ist nach Nummer 12 folgende Nummer einzufügen:

„12a. In § 152 Absatz 6 Satz 1 wird die Angabe „die Absätze 1 bis 3 und“ durch die Angabe „die Absätze 1 und 2, Absatz 3 Nummer 1 sowie“ ersetzt.“

Begründung:

Bei der Bemessung eines Verspätungszuschlages für eine verspätet abgegebene Feststellungserklärung ist die Regelung in § 152 Absatz 7 AO maßgeblich. Der Gesetzgeber hat sich bewusst dafür entschieden, in Feststellungsfällen abweichend von der früheren Rechtslage nicht auf die steuerliche Auswirkung in den Folgebescheiden abzustellen. Die beabsichtigte Klarstellung dient deshalb dem Zweck, die nach dem aktuellen Wortlaut des § 152 Absatz 6 Satz 1 AO denkbare Möglichkeit einer entsprechenden Anwendung des § 152 Absatz 3 Nummer 2 und 3 AO auszuschließen.

Fz 56. Zu Artikel 12 Nummer 18a - neu - (§ 235 Absatz 3 Satz 1, Absatz 4 AO)
Artikel 16 Nummer 1 (§ 15 Absatz 19 - neu - EGAO)

a) In Artikel 12 ist nach Nummer 18 folgende Nummer einzufügen:

„18a. § 235 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 Satz 1 werden der Punkt am Ende durch ein Komma ersetzt und die Wörter „bei hinterzogenen Vorauszahlungen endet der Zinslauf spätestens mit dem Beginn des Zinslaufs der hinterzogenen Steuer, bei deren Festsetzung diese Vorauszahlungen anzurechnen wären.“ angefügt.

b) Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Zinsen nach § 233a, die für dieselbe Steuer und denselben Zeitraum festgesetzt wurden, sind anzurechnen; dies gilt auch für Zinsen auf hinterzogene Vorauszahlungen. Der Zinslauf nach Absatz 2 und 3 bleibt hiervon unberührt.“ “

b) Artikel 16 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. Dem § 15 werden folgende Absätze 18 und Absatz 19 angefügt:

„(18) *[wie Gesetzentwurf]*

(19) § 235 Absatz 3 und 4 der Abgabenordnung in der am ... *[einsetzen: Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes]* geltenden Fassung gilt in allen Fällen, in denen Zinsen nach § 235 der Abgabenordnung nach dem ... *[einsetzen: Ablauf des Kalenderjahres der Verkündung dieses Gesetzes]* festgesetzt werden.“ “

Begründung:

Bei der Verzinsung von hinterzogenen Vorauszahlungen werden aufgrund der Anpassung des Zinssatzes der Vollverzinsung durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung durch das Auseinanderfallen der Zinssätze für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 (Hinterziehungszinsen weiterhin 0,5 Prozent; Nachzahlungszinsen nach § 233a AO nur 0,15 Prozent je vollen Monat) für den hinterzogenen Steuerbetrag in dem Zeitraum vom Ablauf der Karenzzeit bis zur Vollendung der Steuerhinterziehung teilweise lediglich 1,8 Prozent Zinsen pro Jahr gefordert. Dies könnte bei Hinterziehungszinsen in der Öffentlichkeit den – unzutreffenden – Eindruck erwecken, dass Steuerhinterziehung weniger als bisher verfolgt und geahndet werden soll. Mit der Änderung soll der Liquiditätsvorteil des die Vorauszahlungen hinterziehenden Steuerpflichtigen im Rahmen der Hinterziehungsverzinsung einheitlich mit 6 Prozent pro Jahr abgeschöpft werden.

Bei hinterzogenen Vorauszahlungen endet der Zinslauf der Hinterziehungszinsen grundsätzlich mit Zahlung der hinterzogenen Vorauszahlung, zur Vermeidung einer Doppelverzinsung jedoch spätestens in dem Zeitpunkt, in dem der Zinslauf der Hinterziehungszinsen zur verkürzten Jahressteuer desselben Kalenderjahres beginnt. Für die hinterzogene Jahressteuer beginnt der Zinslauf grundsätzlich mit Wirksamwerden der unzutreffenden Jahressteuerfestsetzung (§ 235 Absatz 2 Satz 1 1. Halbsatz AO), bei Festsetzung einer Abschlusszahlung aber erst mit deren Fälligkeit (§ 235 Absatz 2 Satz 1 2. Halbsatz AO).

Der Zinslauf für Hinterziehungszinsen zu Vorauszahlungen endet jedoch spätestens mit Ablauf der Karenzzeit nach § 233a Absatz 2 Satz 1 oder 2 AO, wenn die Jahressteuer der Verzinsung nach § 233a AO unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2021, VIII R 18/18, BStBl. II 2022, S. 239). Dies gilt auch dann, wenn die Jahressteuer nicht verkürzt wurde und deshalb ausschließlich Hinterziehungszinsen zu den verkürzten Vorauszahlungen festzusetzen sind.

Der Zinslauf für Hinterziehungszinsen beginnt mit Vollendung der Steuerhinterziehung (§ 235 Absatz 2 Satz 1 AO) und endet mit dem früheren Zeitpunkt aus Zahlung und Fälligkeit der hinterzogenen Steuer (§ 235 Absatz 3 Satz 1 und 2 AO).

Da die beiden in § 235 Absatz 3 Satz 1 und 2 AO genannten Zeitpunkte regelmäßig nach Ablauf der zinsfreien Karenzzeit, in der Zinsen nach § 233a AO nicht festgesetzt werden (§ 233a Absatz 2 Satz 1 AO), liegen, ergibt sich zunächst eine Doppelverzinsung. Diese Doppelverzinsung wird aufgelöst, indem in § 235 Absatz 4 AO die Anrechnung von § 233a AO Zinsen normiert wird.

Der BFH hat mit Urteil vom 28. September 2021 (VIII R 18/18, BStBl. II 2022, S. 239) entschieden, dass der Zinslauf für Hinterziehungszinsen auf hinterzogene Vorauszahlungen spätestens mit dem Ablauf der Karenzzeit des zugehörigen Veranlagungszeitraums endet. Eine Anrechnung sei nur bei Verzinsung derselben Steuer für denselben Zeitraum möglich. Dies scheitert im Falle der Hinterziehungsverzinsung hinterzogener Vorauszahlungen daran, dass Vorauszahlungen gemäß § 233a Absatz 1 Satz 2 AO nicht mit Zinsen nach § 233a AO belegt werden. Da § 235 Absatz 3 Satz 1 und 2 AO auch für die Ermittlung des Zinslaufendes bei Hinterziehungszinsen zu Vorauszahlungen gelte, könne die sich hieraus ergebende Doppelverzinsung nur im Wege einer reduzierenden Auslegung des § 235 Absatz 3 Satz 1 und 2 AO beseitigt werden, nach der der Zinslauf für Hinterziehungszinsen zu hinterzogenen Vorauszahlungen in dem Zeitpunkt ende, in dem derjenige für die Hinterziehungszinsen für die hinterzogene Jahressteuer beginne, spätestens aber mit Ablauf der Karenzzeit.

Eine Auswirkung auf den insgesamt zu zahlenden Zinsbetrag hatte das Urteil nicht, weil im Entscheidungszeitpunkt der zugrunde zu legende Zinssatz gemäß § 238 Absatz 1 Satz 1 AO einheitlich 0,5 Prozent pro Monat betrug.

Diese Situation hat sich durch das Zweite Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 12. Juli 2022 geändert. Für Zinsen nach § 233a AO gilt für Verzinsungszeiträume ab dem 1. Januar 2019 ein Zinssatz von 0,15 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1a AO), für Hinterziehungszinsen gilt weiterhin ein Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat (§ 238 Absatz 1 AO).

Dies führt im Fall der gleichzeitigen Hinterziehung von Vorauszahlungen, der Hinterziehung der zugehörigen Jahressteuer und der Festsetzung der hinterzogenen Steuer nach Ablauf der Karenzzeit zur Erfüllung von drei Zinstatbeständen (Hinterziehungszinsen zu Vorauszahlungen, Hinterziehungszinsen zur Jahressteuer und Zinsen nach § 233a AO), die sich teilweise, aber nicht vollständig überschneiden und unter Zugrundelegung verschiedener Zinssätze zu berechnen sind.

In Fällen, in denen hinzutritt, dass die Hinterziehung der Jahressteuer erst zu einem nach Ablauf der Karenzzeit liegenden Zeitpunkt vollendet ist, ergibt sich hierdurch für den Zeitraum zwischen Ablauf der Karenzzeit (= Zinslaufende der Hinterziehungszinsen zu Vorauszahlungen) und der Vollendung der Steuerhinterziehung der Jahressteuer (= Zinslaufbeginn der Hinterziehungszinsen zur Jahressteuer) ein „Zinstal“, in dem „nur“ 0,15 Prozent Zinsen pro Monat zum Ausgleich des durch die Hinterziehung eingetretenen Liquiditätsnachteils des Fiskus berechnet werden.

Fz 57. Zu Artikel 12 Nummer 21

(§ 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 - neu -, 10 - neu -, Absatz 6 AO)

Artikel 12 Nummer 21 ist wie folgt zu fassen:

„21. § 379 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 7 wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.

bb) Der Nummer 8 wird das Wort „oder“ angefügt.

cc) Nummer 8 werden folgende Nummern angefügt:

„9. entgegen § 146a Absatz 2 Satz 1 der Belegausgabepflicht nicht oder nicht richtig nachkommt,

10. entgegen § 146a Absatz 4 seiner Mitteilungspflicht nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt.“

b) In Absatz 4 [... wie Gesetzentwurf]

c) In Absatz 6 werden nach den Wörtern „Nummer 3 bis 7“ die Wörter „9 und 10“ eingefügt.

d) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

[...wie Gesetzentwurf]

Begründung:

Um das Sicherheitskonzept des Kassengesetzes zu vervollständigen und damit eine gleichmäßige Besteuerung der Bargeldbranche herzustellen, wird der Steuergefährdungstatbestand des § 379 Absatz 1 AO um zwei weitere Tatbestände ergänzt.

Zu § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 9 - neu - AO

Die Sanktionierung von Verstößen gegen die Belegausgabepflicht ist notwendig, um die gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a Absatz 2 AO zur Belegausgabe in der Praxis durchzusetzen. Derzeit bestehen kaum Möglichkeiten, auf Verstöße gegen die Belegausgabepflicht zu reagieren. Dies führt dazu, dass in vielen Fällen weiterhin von der Belegausgabe – sei es elektronisch oder auf Papier – abgesehen wird.

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3152) wurde eine Belegausgabepflicht (§ 146a Absatz 2 AO) ab dem 1. Januar 2020 eingeführt.

Bei der Belegausgabepflicht handelt es sich um einen entscheidenden Aspekt des Sicherheitskonzeptes zur Bekämpfung der Manipulation von Kassendaten. Die Belegausgabe dient dazu, die Einbindung der Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) in den Abrechnungsprozess und damit die Funktionsfähigkeit des Sicherheitskonzeptes zu gewährleisten. Die Einbindung der TSE muss in jedem Einzelfall durch die Belegausgabepflicht sichergestellt werden.

Eine Nichtbeachtung der Belegausgabepflicht beeinträchtigt das Sicherheitskonzept zur Bekämpfung der Manipulation von Kassendaten. Bei den Kassen und den eingesetzten TSE handelt es sich um zwei getrennte Systeme, die für die Absicherung der Daten in jedem Einzelfall zusammenwirken müssen. Durch die Belegerstellung und die Belegausgabepflicht tritt der Nachweis über die Absicherung der Kassendaten mittels der TSE nach außen und ist so nicht mehr nachträglich manipulierbar. Nur so ist ein Nachweis über die Vollständigkeit und die sichere Dokumentation der Daten möglich.

Dies wird auch in der abschließenden Mitteilung des Bundesrechnungshofes (BRH) an das BMF über die Prüfung Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz 2 AO vom 30. Juli 2024 (Gz.: VIII 3 - 0000477/VIII 4 – 0000768) deutlich. Der BRH weist in Tz. 5.3 explizit darauf hin, dass nur ein ausgegebener Beleg für die Finanzverwaltung die Möglichkeit schaffe, die vollständige Erfassung, Buchung und Besteuerung des erfassten Geschäftsvorfalles zu prüfen. Jeder Verstoß gegen die Belegausgabepflicht gefährde eine zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung.

Die Erfahrungen der Praxis haben gezeigt, dass der gesetzlichen Verpflichtung häufig nicht nachgekommen wird. Da mit der Einführung der Belegausgabepflicht nicht auch zeitgleich eine Möglichkeit zur Sanktionierung von Verstößen eingeführt wurde, besteht insoweit die Gefahr eines Vollzugsdefizits. Es besteht keine praktikable Möglichkeit, eine Umsetzung dieser Verpflichtung zu erwirken. Zwangsmittel nach §§ 328 ff. AO und insbesondere die Festsetzung eines Zwangsgeldes sind keine geeigneten Mittel. Eine dauerhafte Überwachung der Steuerpflichtigen im Hinblick auf eine zwischenzeitliche Erfüllung der Verpflichtung ist durch die Finanzbehörde bis zum Zeitpunkt der finalen Zwangsgeldfestsetzung praktisch nicht umsetzbar. Das Zwangsgeld setzt voraus, dass der Steuerpflichtige aktuell bzw. zukünftig der Aufforderung zur Umsetzung der Belegausgabepflicht nicht nachkommt. Das Vorhandensein eines Ordnungswidrigkeitentatbestandes hat dagegen auch einen repressiven Charakter, da auch das Fehlverhalten in der Vergangenheit sanktioniert werden kann. Hinzu kommt ein präventiver Charakter, da Steuerpflichtige auch davon abgehalten werden, das Risiko der Entdeckung ihres Fehlverhaltens abzuwarten und dann kurzfristig – ohne weitere Sanktionierung – der Verpflichtung nachzukommen.

Bereits in der abschließenden Mitteilung des BRH vom 4. Oktober 2023 über die Prüfung, Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschauf nach § 146b AO (Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323) macht auch der BRH unter Tz. 5.6 deutlich, dass der Sanktionsapparat des Kassengesetzes hinsichtlich der Nichtbefolgung der Belegausgabepflicht ergänzt und jede Pflichtverletzung sanktioniert werden müsse. Ansonsten würde das Steueraufkommen gefährdet oder der Erfolg einer schnellen und reibungslosen Kassen-Nachschauf beeinträchtigt.

Zudem weist der BRH in seiner Mitteilung vom 30. Juli 2024 an das BMF über die Prüfung Umsetzung, Kontrolle und Wirksamkeit der Belegausgabepflicht nach § 146a Absatz unter Tz. 5.3 erneut darauf hin, dass für eine wirksame Durchsetzung der Belegausgabepflicht der Finanzverwaltung geeignete Mittel zur Verfügung stehen müssen. Hierzu würde auch ein gemeinsames Verständnis über die Möglichkeit von Zwangsmaßnahmen beitragen. Nach Ansicht des BRH sei es die Aufgabe des BMF dieses Verständnis einheitlich und bundesweit zu etablieren sowie einen gleichmäßigen Vollzug der Zwangsmaßnahmen zu gewährleisten.

Der BRH empfiehlt daher, die Lücke im Sanktionsapparat des § 379 AO (dazu Tz. 4.1.4 Mitteilung BRH vom 30. Juli 2024, VIII 3 - 0000477/VIII 4 - 0000768) zu schließen und eine Steuergefährdung durch nicht ausgegebene oder unterdrückte Belege nicht länger hinzunehmen.

Zu § 379 Absatz 1 Satz 1 Nummer 10 - neu - AO

Die Sanktionierung von Verstößen ist notwendig, um die gesetzlichen Verpflichtungen des § 146a Absatz 4 AO zur Mitteilung von vorhandenen elektronischen Aufzeichnungssystemen in der Praxis durchzusetzen.

Durch das Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen vom 22. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3152) wurde eine Mitteilungsverpflichtung über den Einsatz oder die Außerbetriebnahme eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des § 146a Absatz 1 AO nach § 146a Absatz 4 AO eingeführt. Die elektronische Übertragungsmöglichkeit zur Umsetzung dieser Mitteilungsverpflichtung steht ab dem 1. Januar 2025 zur Verfügung.

Mit der Einführung der Mitteilungsverpflichtung sollte eine frühzeitige Kenntniserlangung der Finanzverwaltung über die Art und Anzahl der im Unternehmen vorhandenen Aufzeichnungssysteme zum Zwecke einer etwaigen Prüfungsauswahl erreicht werden. Sofern Informationen über technisch unzureichende elektronische Aufzeichnungssysteme oder solche, die mit einer Manipulationssoftware ausgestattet sind, vorliegen, erlauben die Mitteilungen auch eine direkte Auswahl der Steuerpflichtigen, die diese Systeme einsetzen und geprüft werden müssen. Im Rahmen des vorgenannten Gesetzes wurde keine Möglichkeit zur Sanktionierung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht eingeführt. Diese ist jedoch notwendig, um die gesetzlichen Verpflichtung auch durchsetzen zu können. Ein Zwangsmittelverfahren nach §§ 328 ff. AO ist hierzu nicht geeignet, da in den Fällen, in denen im Rahmen einer Außenprüfung oder Kassen-Nachschau festgestellt wird, dass elektronische Aufzeichnungssysteme nicht mitgeteilt wurden, dieser Verpflichtung kurzfristig nachgekommen werden kann. Das Vorhandensein eines Ordnungswidrigkeitentatbestandes hat dagegen auch einen repressiven Charakter, da auch das Fehlverhalten in der Vergangenheit sanktioniert wird. Hinzu kommt ein präventiver Charakter, da Steuerpflichtige auch davon abgehalten werden, das Risiko der Entdeckung ihres Fehlverhaltens abzuwarten und dann kurzfristig – ohne weitere Sanktionierung – der Verpflichtung nachzukommen. Nur so kann der Sinn und Zweck der Einführung der Mitteilungsverpflichtung, der frühzeitigen Kenntniserlangung der Finanzverwaltung über die Art und Anzahl der im Unternehmen

vorhandenen Aufzeichnungssysteme, gewährleistet werden.

In der abschließenden Mitteilung des Bundesrechnungshofes (BRH) vom 4. Oktober 2023 über die Prüfung Verfahren, Möglichkeiten und Wirksamkeit der Kassen-Nachschau nach § 146b AO (Gz.: VIII 3/VIII 4 - 2020 - 0323) macht dieser unter Tz. 5.4 und 6.4.2 deutlich, dass ein Verstoß gegen die Mitteilungspflicht eine zutreffende und gleichheitsgerechte Besteuerung gefährde. Der Sanktionsapparat des Kassengesetzes müsse daher hinsichtlich der Nichtbefolgung der Belegausgabepflicht ergänzt werden. Der BRH empfiehlt diesbezüglich, die Lücke im Sanktionsapparat des § 379 AO zu schließen.

Fz 58. Zu Artikel 18 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 41b FVG)

In Artikel 18 § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 41b ist die Angabe „Kapitel IXa“ durch die Angabe „Kapitel Xa“ zu ersetzen.

Begründung:

Durch Artikel 2 Nummer 5 der Richtlinie (EU) 2020/285 des Rates vom 18. Februar 2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem in Bezug auf die Sonderregelung für Kleinunternehmen und der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 in Bezug auf die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und den Informationsaustausch zur Überwachung der ordnungsgemäßen Anwendung der Sonderregelung für Kleinunternehmen wurden die Bestimmungen betreffend die Sonderregelungen nach Titel XII Kapitel 1 der Richtlinie 2006/112/EG als Kapitel Xa (Artikel 37a und 37b) in die Zusammenarbeitsverordnung eingefügt.

Fz 59. Zu Artikel 20 Nummer 4 (§ 13b Absatz 3 UStG)

Artikel 20 Nummer 4 ist wie folgt zu fassen:

„4. § 13b wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 3 wird das Wort „Absatz“ durch das Wort „Absätzen“ ersetzt.
- b) In Absatz 9 ... *[wie Gesetzentwurf]*“

Begründung:

Die neu eingefügte Änderung in Buchstabe a greift eine notwendige, redaktionelle Korrektur in § 13b UStG auf.

Fz 60. Zu Artikel 20 Nummer 7 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb

(§ 15 Absatz 4 Satz 3 UStG)

In Nummer 7 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb § 15 Absatz 4 Satz 3 ist das Wort „Gesamtumsätzen“ durch die Wörter „Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen“ zu ersetzen.

Begründung

Die Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken war in den letzten über 20 Jahren vielfach Gegenstand von Gesetzesänderungen, der Rechtsprechung von EuGH und BFH sowie vielfältiger Verwaltungsanweisungen.

Mit dem BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2022, BStBl. I S. 1497 (Vorsteueraufteilung nach § 15 Absatz 4 UStG bei gemischt genutzten Grundstücken) und vom 13. Februar 2024, BStBl. I S. 280 (Anwendung des Gesamtumsatzschlüssels) wurden die Grundsätze der gefestigten BFH- und EuGH-Rechtsprechung zur Vorsteueraufteilung bei gemischten Umsätzen (vorsteuerabzugsberechtigte Umsätze und sogenannte Ausschlussumsätze) nach langjährigen Erörterungen in einschlägige Verwaltungsanweisungen umgesetzt und dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass angepasst. Dadurch ist in der Besteuerungspraxis die notwendige Rechtssicherheit eingetreten.

Die bisher vorgesehene Anpassung des § 15 Absatz 4 Satz 3 UStG, die nach der Entwurfsbegründung eigentlich eine Klarstellung bezwecken soll, gefährdet diesen Rechtszustand, weil sie alleine den sogenannten Gesamtumsatzschlüssel in den Blick nimmt.

Nach dem BFH-Grundsatzurteil vom 7. Mai 2014, V R 1/10, BStBl. II 2022, S. 731 macht § 15 Absatz 4 Satz 3 UStG in der bestehenden Fassung von der Ermächtigung in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Artikel 173 Absatz 2) Gebrauch, eine vom Gesamtumsatzschlüssel abweichende Vorsteueraufteilung zu ermöglichen. Die Vorschrift regelt nach diesem Urteil bei richtlinienkonformer Auslegung den Vorrang präziserer, von den (das heißt allen) „Umsatzmethoden“ abweichender Aufteilungsschlüssel (vgl. Rz. 29 der Entscheidung). Deshalb schließe bei gemischt genutzten Grundstücken der Flächenschlüssel „als im Regelfall präzisere mögliche Zurechnung die Umsatzschlüssel aus, und zwar sowohl den gesamtumsatzbezogenen wie auch den objektbezogenen“ (Rz. 31).

Nach der BFH-Rechtsprechung und den vorbenannten BMF-Schreiben ist der Teilumsatzschlüssel nachrangig gegenüber jedem anderen präziseren Aufteilungsschlüssel (insbesondere gegenüber dem Flächenschlüssel bei Grundstücken mit gleicher Ausstattung).

Mit der geplanten Anpassung des § 15 Absatz 4 Satz 3 UStG würde nun aber ausschließlich die Nachrangigkeit des Gesamtumsatzschlüssels geregelt. Dagegen wäre insbesondere die Nachrangigkeit des objektbezogenen Umsatzschlüssels jedenfalls nicht mehr gesetzlich geregelt. Das führt absehbar dazu, dass in der Praxis erneut – unter Berufung auf die hier geplante Gesetzesanpassung – ein Streit entfacht wird, ob nicht ein objektbezogener Umsatzschlüssel bei gemischt genutzten Gebäuden gleichrangig mit einem Flächenschlüssel zur Anwendung kommen kann. Denn jedenfalls nach den allgemeinen Grundsätzen der Vorsteueraufteilung nach § 15 Absatz 4 UStG kann der Unternehmer gegebenenfalls zwischen mehreren sachgerechten Aufteilungsmethoden auswählen, sofern diese jeweils nicht nachrangig sind; er muss dann nicht zwingend die präziseste Methode anwenden. Die bisherige BFH-Rechtsprechung zum regelmäßigen Vorrang des objektbezogenen Flächenschlüssels (unter anderem auch BFH-Urteil vom 3. Juli 2014, V R 2/10, BStBl. II 2022, 734) könnte nach der beabsichtigten Neufassung des § 15 Absatz 4 Satz 3 UStG obsolet sein, da diese Rechtsprechung an die bisher geltende Gesetzesfassung knüpft.

Es ist zu befürchten, dass dann bis zu einer erneuten höchstrichterlichen Klärung über die hier strittige Gesetzesanpassung ein faktisches Wahlrecht zwischen (objektbezogenem) Umsatzschlüssel und Flächenschlüssel in Grundstücksfällen zu vielfältigem Streitpotenzial in den ohnehin stark belasteten Finanzämtern führen wird.

Die Anpassung des § 15 Absatz 4 Satz 3 UStG sollte daher auf die ohnehin in § 15 UStG geplante sprachliche Anpassung durch die Verwendung der Begriffe „Zuordnung“ und „präzisere“ beschränkt bleiben.

Die einschlägige BFH-Rechtsprechung zeigt, dass die im Gesetzentwurf vorgesehene weitergehende Anpassung auch nicht unionsrechtlich geboten ist, da die bisherige Regelung bereits durch das Unionsrecht gedeckt ist.

AV
Wi

61. Zu Artikel 20 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

- a) Der Bundesrat stellt fest, dass der vorliegende Gesetzentwurf im Hinblick auf die Zusagen der Bundesregierung in der Protokollerklärung zum Zweiten Haushaltsfinanzierungsgesetz (vgl. BR-Drucksache 91/24) in der Plenarsitzung des Bundesrates am 22. März 2024 erheblich hinter den Erwartungen der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe in Deutschland zurückbleibt. Anstatt der in Aussicht gestellten Entlastungen enthält der Gesetzentwurf weitere Einkommensminderungen für kleine und mittlere Betriebe durch die Absenkung der Durchschnittssätze für pauschalierende Landwirte (§ 24 UStG).

Fz
AV
Wi

62. Zu Artikel 20 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

- a) Der Bundesrat ist der Auffassung, dass gerade die unterjährige Absenkung des Durchschnittssatzes einen nicht zu rechtfertigenden hohen bürokratischen Aufwand für die betroffenen Landwirte darstellt. Anstatt unnötige Bürokratie – wie es ursprünglich das erklärte Ziel der Bundesregierung war – abzubauen, werden neue Abgrenzungsfragen, Anpassungsschwierigkeiten und Auslegungsprobleme geschaffen. Dies wiegt umso schwerer, als mit einem Inkrafttreten der Regelung absehbar erst gegen Ende des laufenden Jahres 2024 zu rechnen ist und damit der neue Durchschnittssatz nur für einen sehr kurzen Zeitraum gelten würde. Der Bundesrat fordert daher, auf die unterjährige Absenkung des Durchschnittssatzes zu verzichten.
- b) Darüber hinaus wurde im Gesetzentwurf die in Artikel 298 der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie vom Europäischen Richtliniengeber eingeräumte Rundungsmöglichkeit nicht angewendet. Diese Rundungsmöglichkeit könnte nach Auffassung des Bundesrates dazu beitragen, teilweise auf jährliche Änderungen zu verzichten und somit den Bürokratieaufwand zu minimieren. Zudem könnte die gezielte Anwendung der Rundungsregelung zugunsten der landwirtschaftlichen Betriebe die zusätzlichen Belastungen für die Betroffenen verringern.

Fz 63. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Der Abbau unnötiger steuerlicher Bürokratie ist ein wichtiger Baustein, um Bürgerinnen und Bürger, Unternehmen und die öffentliche Verwaltung zu entlasten. Dabei genügt es nicht, nur die nationalen Vorschriften in den Blick zu nehmen. Ein Bürokratieabbau, der das Europarecht außen vorlässt, bleibt auf halber Strecke. Denn zahlreiche Vorschriften insbesondere des nationalen Umsatzsteuerrechts beruhen auf europäischem Recht.
- b) Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie sieht für die Besteuerung von Reiseleistungen eine von den allgemeinen Grundsätzen abweichende Sonderregelung vor. Diese Regelung bezweckt für Reisebüros und andere Reisedienstleister eine Vereinfachung, da sie sich andernfalls in jedem Mitgliedstaat, in dem sie Reiseleistungen erbringen, steuerlich erfassen

lassen müssten. Daneben ist durch die Regelung – abweichend von den allgemeinen Grundsätzen – die Marge zu besteuern, das heißt der Unterschiedsbetrag zwischen Ein- und Verkaufspreis der Reiseleistung; zugleich ist der Vorsteuerabzug auf den Einkauf der Reiseleistung ausgeschlossen.

- c) Die Sonderregelung ist jedoch nicht auf die Reiseverkehrsbranche beschränkt, sondern verpflichtend von allen leistenden Unternehmen anzuwenden, die von anderen Unternehmen Reiseleistungen beziehen und in eigenem Namen weiterverkaufen. Außerdem wurde mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 die nationale Vorschrift unionsrechtlich dahingehend angepasst, dass die Sonderregelung nicht nur auf Reiseleistungen anzuwenden ist, die der leistende Unternehmer an Privatpersonen erbringt, sondern auch auf Reiseleistungen an andere Unternehmer.
- d) Durch diese gesetzliche Änderung sind Unternehmen, deren eigentlicher Unternehmensgegenstand nicht in der Erbringung von Reiseleistungen besteht, verpflichtet, die Sonderregelung nun in größerem Umfang anzuwenden. Für diese Unternehmen bedeutet die Sonderregelung allerdings keine Vereinfachung: Sie müssen eine zusätzliche Besteuerungsform in ihre Buchführung integrieren und sich bei der Anwendung der Sonderregelung mit Besteuerungs- und Abgrenzungsfragen auseinandersetzen.
- e) Die Bundesregierung hat in der Vergangenheit bereits erklärt, Steuerbürokratie spürbar zu verringern, um das Steuersystem für Menschen und Unternehmen einfacher zu machen. Der Bundesrat ist der Auffassung, die Bürokratiebelastung bei der Besteuerung von Reiseleistungen bietet Anlass, dass sich die Bundesregierung – entsprechend ihrer Erklärung – hier für einen Abbau unnötiger Bürokratie engagiert.

- f) Der Bundesrat bittet daher die Bundesregierung, sich auf Ebene der Europäischen Union mit dem Ziel einer bürokratiearmen Ausgestaltung der Sonderregelung zur Besteuerung von Reiseleistungen einzusetzen. Eine Möglichkeit könnte es aus Sicht des Bundesrates sein, dass die Sonderregelung von den Unternehmen optional angewendet werden kann. Ein solches Optionsrecht ist der Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht fremd: So wird Unternehmen für die Lieferung von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten bereits ein Optionsrecht zur Anwendung der Sonderregelung für steuerpflichtige Wiederverkäufer eingeräumt. Entsprechend könnte auch eine Optionsregelung zur Anwendung der Sonderregelung zur Besteuerung von Reiseleistungen ausgestaltet werden.

Fz 64. Zu Artikel 21 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Für die erste Verlängerung der Übergangsfrist für die zwingende Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG) fand seinerzeit ein Austausch zwischen dem BMF und der Europäischen Kommission statt, in dem die Möglichkeit einer Verlängerung der Übergangsregelung besprochen wurde.

Mit Blick auf den Zeitablauf bittet der Bundesrat die Bundesregierung, erneut Kontakt mit der Europäischen Kommission aufzunehmen, um auszuschließen, dass eine weitere Verlängerung im Nachhinein mit womöglich weitreichenden Auswirkungen für die Betroffenen beanstandet wird.

Begründung:

Die Übergangsfrist für die Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand (§ 2b UStG), die am 31. Dezember 2020 enden sollte, wurde zunächst im Hinblick auf die COVID 19-Pandemie durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Juni 2020 und insbesondere mit Blick auf die Belastung der Kommunen infolge des Ukrainekriegs erneut durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 jeweils um zwei Jahre verlängert, sodass diese aktuell bis zum 31. Dezember 2024 besteht.

Für die erste Verlängerung der Übergangsfrist fand Anfang 2020 ein Gespräch zwischen dem BMF und der Europäischen Kommission statt, in dem die Möglichkeit einer Verlängerung der Übergangsregelung besprochen wurde. Die Europäische Kommission wies dabei darauf hin, dass die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen von zentraler Bedeutung sei. Man sei daher offen für eine Verlängerung der bisher geltenden Regelung, solange die erzielte Übereinkunft in diesem Bereich nicht eingeschränkt oder in Frage gestellt werde. Eine Prüfung der Auswirkungen auf den Wettbewerb müsse wie vereinbart in jedem Fall erfolgen.

Wi 65. Zu Artikel 21 Nummer 4 Buchstabe b (§ 4 Nummer 21 Buchstabe a UStG)

Entsprechend der vorgesehenen Änderung in § 4 Nummer 21 Buchstabe a Satz 2 UStG sollen private Einrichtungen mit Gewinnerzielungsabsicht, die Fortbildungsleistungen erbringen, von der Steuerbefreiung ausgeschlossen werden. Das könnte zur Folge haben, dass selbständige Lehrer Einrichtungen ohne Gewinnerzielungsabsicht für Leistungen im Rahmen der Fortbildung künftig Rechnungen mit 19 Prozent Umsatzsteuer stellen müssen, die diese Einrichtungen jedoch nicht als Vorsteuer geltend machen können, da sie selbst steuerfreie Leistungen ausführen. In Folge dessen steigen die Kosten für die Teilnahme an Fortbildungsmaßnahmen, was dem Ziel einer Bekämpfung des Fachkräftemangels entgegenwirkt. Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren daher zu prüfen, inwieweit über die Definition der „anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung“ im Sinne des § 4 Nummer 21 Satz 1 UStG sichergestellt werden kann, dass Bildungsleistungen möglichst nicht durch die Umsatzsteuer verteuert werden.

Fz 66. Zu Artikel 21 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Mit der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG wird die Steuerbefreiung für Schul- und Hochschulunterricht, für Aus- und Fortbildung sowie für berufliche Umschulung und damit eng verbundener Leistungen an die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie angepasst.

Die beabsichtigte Neufassung führt bei Unternehmerinnen und Unternehmern, die in diesem Bereich tätig sind, zu erheblicher Verunsicherung, ob die bisher steuerfreien Leistungen auch mit der Neufassung des § 4 Nummer 21 UStG steuerfrei bleiben. Das betrifft etwa die zahlreichen Musikschulen, selbständigen Musiklehrerinnen und -lehrer sowie Musikvereine in Deutschland.

Dem Bundesrat ist es ein wichtiges Anliegen, dass die gewachsenen musikalischen Bildungsstrukturen in Deutschland - im Sinne der Kinder, Jugendlichen und Erwachsenen, die diese Bildungsangebote in Anspruch nehmen - auch zukünftig Bestand haben. Er spricht sich daher dafür aus, das musikalische Bildungsangebot der Musikschulen, selbständigen Musiklehrerinnen und -lehrer sowie Musikvereine im Rahmen der unionsrechtlichen Vorgaben auch weiterhin unverändert zu begünstigen.

Der Bundesrat nimmt zur Kenntnis, dass die Bundesregierung in der Begründung des Gesetzentwurfs aufgrund der dort enthaltenen allgemeinen Aussagen von einer Steuerbefreiung des Musikunterrichts ausgeht. Im Sinne der betroffenen Unternehmen hält der Bundesrat hier jedoch eine Klarstellung für zwingend erforderlich, dass Musikunterricht (Instrumental- und Vokalunterricht) für Kinder und Erwachsene auch weiterhin steuerfrei ist.

Der Bundesrat spricht sich daher dafür aus, dass die Bundesregierung die Neufassung der Steuerbefreiung mit einem umfassenden BMF-Einführungsschreiben begleitet, in dem herausgestellt wird, dass im Rahmen der verbindlichen europarechtlichen Vorgaben Bildungsleistungen im Allgemeinen und das musikalische Angebot im Speziellen auch weiterhin unverändert umsatzsteuerlich begünstigt sind.

Fz 67. Zu Artikel 21 Nummer 4 Buchstabe c (§ 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob auf die Neuregelung der Steuerbefreiung für im Zusammenhang mit Sport stehenden sonstigen Leistungen (§ 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG-E) zunächst verzichtet werden kann, um diese nach eingehender fachlicher Prüfung für ein zukünftiges Gesetzgebungsverfahren vorzusehen.

Begründung:

Mit der Neuregelung der Steuerbefreiung für im Zusammenhang mit Sport stehenden sonstigen Leistungen beabsichtigt die Bundesregierung, die nationale Rechtslage an die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie anzupassen.

Der Bundesrat begrüßt allgemein das Anliegen der Bundesregierung, die in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie enthaltenen Vorgaben in deutsches Recht umzusetzen. Zugleich hebt er hervor, dass die Richtlinie nur hinsichtlich des Ziels verbindlich ist, die Wahl der Form und der Mittel jedoch den innerstaatlichen Stellen überlassen ist.

Die beabsichtigte Neuregelung der Steuerbefreiung führt bei Kommunen und Vereinen zu Unsicherheiten, da für den Vorsteuerabzug in Zusammenhang mit den betroffenen Sportanlagen nachteilige Auswirkungen nicht ausgeschlossen werden können. Bereits in der Anhörung zum laufenden Gesetzgebungsverfahren wurde von Verbandsseite auf finanzielle Mehrbelastungen sowie auf die langen Planungszeiträume für laufende und kommende Infrastrukturprojekte im Sportbereich hingewiesen.

Vor diesem Hintergrund spricht sich der Bundesrat dafür aus, vor einem gesetzgeberischen Tätigwerden die Ausgestaltung einer möglichen Neuregelung – mit Blick auf die Vorgaben der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie und der Rechtsprechung des EuGH – einer eingehenden fachlichen Prüfung zu unterziehen. Eine solche Neuregelung nach fachlicher Prüfung könnte dann Gegenstand eines zukünftigen Gesetzgebungsverfahrens sein.

Wi 68. Zu Artikel 21 Nummer 4 Buchstabe c Doppelbuchstabe bb
(§ 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG)

- a) Der Bundesrat stellt fest, dass in vielen Kommunen Verunsicherung herrscht, ob und inwieweit die in Artikel 21 Nummer 4 Buchstabe c des Gesetzentwurfs vorgesehene Neufassung des § 4 Nummer 22 UStG Sporteinrichtungen der öffentlichen Hand betreffen könnte. Befürchtet wird, dass wenn Sporteinrichtungen der öffentlichen Hand pauschal als „Einrichtungen ohne Gewinnstreben“ im Sinne des neuen § 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG angesehen würden, dies nicht nur die Umsatzsteuerfreiheit der Leistungen dieser Einrichtungen zur Folge hätte, sondern damit korrespondierend auch den Wegfall des Vorsteuerabzugs. Letzteres würde die Finanzierung kommunaler Investitionsvorhaben in Sporteinrichtungen erheblich erschweren – in einer Zeit, in der die Finanzlage vieler Kommunen in Deutschland sehr angespannt ist und gleichzeitig der Investitionsbedarf in Einrichtungen wie kommunale Schwimmbäder und andere Sportstätten stark ansteigt.
- b) Der Bundesrat bittet daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, wie sichergestellt werden kann, dass Sporteinrichtungen der öffentlichen Hand nicht pauschal als „Einrichtungen ohne Gewinnstreben“ im Sinne des neuen § 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG qualifiziert werden.

- c) Vorsorglich und insbesondere im Hinblick auf Fälle, in denen Sporteinrichtungen der öffentlichen Hand ausnahmsweise aufgrund besonderer Umstände eindeutig als „Einrichtungen ohne Gewinnstreben“ im Sinne des neuen § 4 Nummer 22 Buchstabe c UStG anzusehen sind, bittet der Bundesrat, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob und wie beispielsweise mittels möglichst langfristiger Übergangs- oder auch Vertrauensschutzregelungen gewährleistet werden kann, dass Investitionsvorhaben, deren Realisierung bereits begonnen hat oder deren Planung schon weit fortgeschritten ist, nicht gefährdet werden. Zu prüfen wäre aus Sicht des Bundesrates auch ein wenigstens vorübergehendes, bestenfalls unbefristetes Optionsrecht, das die Möglichkeit eröffnen würde, sich für oder gegen die Umsatzsteuerbefreiung und damit gegen oder für den Vorsteuerabzug zu entscheiden.
- d) Befürchtet wird außerdem, dass aufgrund der Neufassung des § 4 Nummer 22 UStG in vielen Fällen Berichtigungen des Vorsteuerabzugs gemäß § 15a UStG in Erwägung gezogen werden müssen. Der Bundesrat bittet daher, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, wie sichergestellt werden kann, dass Berichtigungen des Vorsteuerabzugs unter Berücksichtigung der Grundsätze des Vertrauensschutzes möglichst unterbleiben und wie die Folgen eventuell unausweichlicher Berichtigungen des Vorsteuerabzugs abgedeckt werden können.

Fz 69. Zu Artikel 21 Nummer 6 Buchstabe a (§ 13b Absatz 5 Satz 9 UStG)

Artikel 21 Nummer 6 Buchstabe a ist wie folgt zu fassen:

„a) Absatz 5 Satz 9 wird wie folgt gefasst:

„Die Sätze 2 und 5 gelten auch dann, wenn die entsprechenden Leistungen des Leistungsempfängers nach § 19 Absatz 1 oder 4 steuerfrei sind.“ “

Begründung:

Auf die im Gesetzentwurf unter Artikel 21 Nummer 6 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa vorgesehene Aufhebung des § 13b Absatz 5 Satz 9 UStG sollte verzichtet und dieser stattdessen zur Klarstellung der Rechtslage hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft eines Kleinunternehmers nach § 13b UStG umformuliert werden.

Nach der bis zum 31. Dezember 2024 geltenden Rechtslage wird die Umsatzsteuer für Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 Satz 1 UStG bei Kleinunternehmern nach § 19 UStG nicht erhoben. Aufgrund der zum 1. Januar 2025 vorgesehenen Neuregelung des § 19 Absatz 1 UStG sind die Umsätze eines Kleinunternehmers allerdings künftig von der Umsatzsteuer befreit.

Aufgrund dieser systematischen Änderung könnten Zweifel bestehen, ob ein Kleinunternehmer künftig als Leistungsempfänger die Steuer für Umsätze nach § 13b Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 und Nummer 8 Satz 1 UStG schuldet. Denn die konkrete Regelung zur Steuerschuldnerschaft in § 13b Absatz 5 Satz 2 und 5 UStG stellt darauf ab, dass der Unternehmer eigene Ausgangsleistungen erbringt, die denjenigen nach § 13b Absatz 2 Nummer 4 Satz 1 und Nummer 8 Satz 1 UStG „entsprechen“. Der Einleitungssatz des § 13b Absatz 2 UStG stellt dabei ausdrücklich auf steuerpflichtige Umsätze ab, sodass fraglich ist, ob „entsprechende Umsätze“ nur dann vorliegen und eine Steuerschuldnerschaft nach § 13b Absatz 5 Satz 2 und 5 UStG nur eintritt, wenn der Leistungsempfänger seinerseits steuerpflichtige Ausgangsumsätze erbringt. Dies wäre ab dem 1. Januar 2025 bei Kleinunternehmern nicht mehr der Fall, da dann insoweit eine Steuerbefreiung gilt.

Gleichwohl soll es bei entsprechenden Leistungsbezügen eines Kleinunternehmers auch weiterhin zu einer Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG kommen. Um dies zweifelsfrei sicherzustellen, sollte der bestehende § 13b Absatz 5 Satz 9 UStG, dessen bisheriger Regelungsinhalt nicht mehr erforderlich ist, genutzt werden, um festzulegen, dass die Formulierung der „entsprechenden Leistungen“ lediglich auf den tatsächlichen Inhalt der Leistung bezieht und damit die Steuerfreiheit der entsprechenden Ausgangsleistungen eines Kleinunternehmers nicht den Übergang der Steuerschuldnerschaft für dessen Eingangsleistungen verhindert.

Somit schuldet der Kleinunternehmer auch nach neuer Rechtslage weiterhin die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger in den genannten Fällen und hat in diesem Zusammenhang die Erklärungspflichten im Sinne des § 18 Absatz 4a UStG zu beachten. Im Übrigen können auch Bescheinigungen über die Erbringung dieser entsprechenden Leistungen wie bisher auf Antrag oder von Amts wegen erteilt werden.

Da aufgrund der Beibehaltung des § 13b Absatz 5 Satz 9 UStG die redaktionelle Folgeänderung in dem derzeitigen § 13b Absatz 5 Satz 10 UStG entfällt, ist Artikel 21 Nummer 6 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb und damit insgesamt eine Untergliederung des Buchstaben a entbehrlich.

Fz 70. Zu Artikel 21 Nummer 17 (§ 19 Absatz 3, 5 UStG)

In Artikel 21 Nummer 17 ist § 19 wie folgt zu ändern:

a) Absatz 3 ist wie folgt zu fassen:

„(3) Ein Unternehmer nach Absatz 1 Satz 1 kann bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt unwiderruflich erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 verzichtet. Der Verzicht wird von Beginn des Besteuerungszeitraums an, für den er gelten soll, wirksam. Der Verzicht bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres an widerrufen.“

b) Absatz 5 ist wie folgt zu fassen:

„(5) Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer kann gegenüber der zuständigen Finanzbehörde im Mitgliedstaat der Ansässigkeit erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 4 verzichtet. Der Verzicht wird von Beginn des auf den Eingang der Verzichtserklärung folgenden Kalendervierteljahres an wirksam. Geht die Verzichtserklärung im letzten Monat eines Kalendervierteljahres ein, wird der Verzicht von Beginn des zweiten Monats des folgenden Kalendervierteljahres an wirksam. Der Verzicht bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn eines darauffolgenden Kalenderjahres an widerrufen.“

Begründung:

Die Änderung in § 19 Absatz 3 Satz 2 UStG-E ist rein redaktionell („Der Verzicht wird von Beginn des Besteuerungszeitraums an, für den er gelten soll, wirksam.“).

§ 19 Absatz 3 UStG-E regelt den Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung für inländische Kleinunternehmer. § 19 Absatz 5 UStG-E regelt den Verzicht auf die Anwendung der inländischen Steuerbefreiung für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer. Die Verzichtserklärung bindet den Unternehmer dabei jeweils mindestens für fünf Kalenderjahre. Die Fünfjahresfrist ist vom Beginn des ersten Kalenderjahres an zu berechnen, für das die Erklärung gilt. Für die Zeit nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer mit Wirkung vom Beginn eines folgenden Kalenderjahres an den Verzicht widerrufen.

Die Formulierungen in § 19 Absatz 3 Satz 4 und § 19 Absatz 5 Satz 5 UStG-E „Der Unternehmer kann den Verzicht mit Wirkung von Beginn des folgenden Kalenderjahres an widerrufen.“ könnte in der Weise missverstanden werden, dass ein Widerruf des Verzichts nur zu Beginn des Kalenderjahres möglich ist, das auf den Ablauf der fünf Kalenderjahre folgt. Allerdings kann der Widerruf nach Ablauf der fünf Kalenderjahre zu Beginn jedes folgenden Kalenderjahres erfolgen und es beginnt keine erneute fünfjährige Bindungswirkung. Daher wird das Wort „des“ durch das Wort „eines darauf folgenden“ ersetzt. So wird klargestellt, dass nach Ablauf der fünf Kalenderjahre zu Beginn jedes folgenden Kalenderjahres der Widerruf des Verzichts erfolgen kann und dass der Verzicht nur einmal widerrufen werden muss.

Fz 71. Zu Artikel 21 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)

Der Bundesrat bittet die Bundesregierung, im Zusammenhang mit der Umsetzung der unionsrechtlich neu implementierten Sonderregelung für Kleinunternehmer dafür Sorge zu tragen, dass die technischen und organisatorischen Voraussetzungen beim Bundeszentralamt für Steuern für eine einwandfreie Durchführung des Meldeverfahrens und die unionsrechtlich vorgeschriebene Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten gewährleistet werden.

Insbesondere sollte sichergestellt werden, dass die Prüfung, ob ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anwenden kann, zeitnah erfolgen kann. Die zeitnahe Bestätigung oder Ablehnung zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung an den Mitgliedstaat der Ansässigkeit des potenziellen Kleinunternehmers stellt einen wichtigen Baustein zur Sicherung des nationalen Steueraufkommens und zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität dar.

Begründung:

Die Besteuerung von Kleinunternehmern ist aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben zum 1. Januar 2025 neu zu regeln.

Die Neuregelung ermöglicht es erstmalig, auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anzuwenden. Dafür wird ein besonderes Meldeverfahren eingeführt. Zuständig für die Durchführung des Meldeverfahrens und die unionsrechtlich vorgeschriebene Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Erklärt ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer in seinem Mitgliedstaat der Ansässigkeit, die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anwenden zu wollen, hat das BZSt gegenüber den zuständigen Behörden des Mitgliedstaats der Ansässigkeit binnen 15 Werktagen nach Eingang dieser Informationen zu bestätigen, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Voraussetzungen zur Anwendung der nationalen Kleinunternehmerregelung erfüllt (Artikel 37b Absatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010).

Erhält der Mitgliedstaat der Ansässigkeit innerhalb von 35 Werktagen ab dem Datum der Einreichung der Erklärung durch den potenziellen Kleinunternehmer, von der grenzüberschreitenden Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen zu wollen, keine Antwort, soll dieses Schweigen nach aktueller Auffassung der Europäischen Kommission als Bestätigung der Erfüllung der nationalen Voraussetzungen durch den Mitgliedstaat der Ansässigkeit verstanden werden. In der Folge wird dem im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer in Deutschland der Zugang zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung gewährt. Eine Ausnahme von dieser Regel soll nur dann bestehen, wenn der Mitgliedstaat der Ansässigkeit um mehr Zeit gebeten wird, um bei einem Verdacht auf Steuerhinterziehung oder -umgehung zusätzliche Prüfungen durchzuführen. In diesem Fall soll der Mitgliedstaat der Ansässigkeit dem potenziellen Kleinunternehmer mitteilen, dass mehr Zeit benötigt wird, um seine Teilnahme an der grenzüberschreitenden Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu bestätigen. Auch wenn diese Auffassung der Europäischen Kommission in der noch laufenden Diskussion im Rahmen der Erstellung der Explanatory Notes zur Neuregelung der Besteuerung von Kleinunternehmern von einigen Mitgliedstaaten in Frage gestellt wird, sollte diese Auffassung im Rahmen der anstehenden Vorkehrungen für die Umsetzung der Neuregelungen – auch vor dem Hintergrund der Formulierung des Artikels 37b Absatz 2 der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 – berücksichtigt werden.

Wird eine Überprüfung des Vorliegens der nationalen Voraussetzungen zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht sichergestellt, drohen durch die Vermutungsregelung Steuerausfälle, wenn ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer zu Unrecht in Deutschland anwendet. Eine unberechtigte Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift könnte darüber hinaus zu Wettbewerbsnachteilen für deutsche Unternehmen führen, die gleichartige Umsätze in Deutschland steuerpflichtig ausführen.

Fz
Bei
Annahme
entfällt
Ziffer 73.

72. Zu Artikel 22 Nummer 7 (§ 14 Absatz 4 Satz 1 Nummer 6a UStG)
Nummer 8 Buchstabe a (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1
Satz 2, 3 UStG
Nummer 11 Buchstabe b (§ 27 Absatz 41 UStG)
Artikel 22a - neu - (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes)
Artikel 45 Absatz 10, 11 - neu - (Inkrafttreten)

- a) In Artikel 22 sind die Nummern 7, 8 Buchstabe a und Nummer 11 Buchstabe b zu streichen.
- b) Nach Artikel 22 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 22a

Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Das Umsatzsteuergesetz, zuletzt geändert durch Artikel 22 dieses Gesetzes, wird wie folgt geändert:

1. Nach § 14 Absatz 4 Satz 1 Nummer 6 wird folgende Nummer 6a eingefügt:
 - „6a. die Angabe „Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten“, sofern der leistende Unternehmer die Steuer nach § 20 berechnet.“.
2. In § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 werden die Sätze 2 und 3 durch folgenden Satz ersetzt:

„Die Vorsteuer ist abziehbar, wenn der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt und

 - a) die Leistung ausgeführt worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Absatz 1 Satz 1) berechnet, oder
 - b) soweit eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) berechnet, oder
 - c) soweit eine Zahlung vor Ausführung der Leistung geleistet worden ist;“.

3. Dem § 27 wird folgender Absatz 38 angefügt:

„(38) § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 22a des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Rechnungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2027 ausgestellt werden.“ “

c) Artikel 45 ist wie folgt zu ändern:

a) Absatz 10 ist wie folgt zu fassen:

„(10) Die Artikel 5 und 22 treten am 1. Januar 2026 in Kraft.“

b) Folgender Absatz ist anzufügen:

„(11) Die Artikel 22a und 25 treten am 1. Januar 2028 in Kraft.“

Begründung:

Mit dem Wachstumschancengesetz, BGBl. 2024 I Nr. 108 vom 27. März 2024, wurde die verpflichtende Verwendung der elektronischen Rechnung (E-Rechnung) zwischen Unternehmern eingeführt. Dies macht umfangreiche Veränderungen in prozessualer und administrativer Hinsicht bei den Unternehmen notwendig. Mit Blick auf diese besonderen Anforderungen hat der Gesetzgeber einen Übergangszeitraum bis zum 1. Januar 2028 vorgesehen.

Um diesen tiefgreifenden Transformationsprozess nicht gleichzeitig durch weitere Rechtsänderungen zu belasten, die zusätzlichen Bürokratieaufwand durch die notwendige Würdigung jeder einzelnen Rechnung auslösen wird, sollte die Umsetzung der Maßnahme zeitlich verschoben werden.

Mit der Einführung der E-Rechnung und der damit einhergehenden Automatisierung der Rechnungsbearbeitung sind die notwendigen technischen Rahmenbedingungen gegeben, die aufwändige Übergangslösungen in technischer wie auch prozessualer Hinsicht vermeiden. Daher sollte die Rechtsanpassung im zeitlichen Gleichklang mit der finalen Einführung der E-Rechnung erfolgen.

Wi 73. Zu Artikel 22 Nummer 8 (§ 15 Absatz 1 Satz 1 UStG)

entfällt
bei
Annahme
von
Ziffer 72

Der Bundesrat erkennt die Notwendigkeit einer Anpassung der Regelungen in § 15 Absatz 1 Satz 1 Umsatzsteuergesetz zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs infolge der EuGH-Rechtsprechung vom 10. Februar 2022 (C – 9/20, Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136) an. Diese Anpassung hat bei den betroffenen Unternehmen – Schätzungen gehen davon aus, dass circa 750 000 Handwerksbetriebe und damit circa 75 Prozent aller Handwerksbetriebe deutschlandweit betroffen sind – jedoch erheblichen Anpassungsaufwand (zum Beispiel Umstellung der Software, Schulungen von Mitarbeitern etc.) zur Folge. Ein Anpassungszeitraum bis zum 1. Januar 2026 ist hierfür nicht ausreichend. Der Bundesrat bittet daher darum, im weiteren Gesetzgebungsverfahren den Zeitpunkt des Inkrafttretens der Regelung im Zuge des europarechtlich noch zulässigen Rahmens deutlich nach hinten zu verlegen.

Wi 74. Zu Artikel 22 Nummer 8 (§ 15 Absatz 1 Satz 1 UStG)

Dem Bundesrat ist es ein wichtiges Anliegen, sicherzustellen, dass auch weiterhin die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs durch die Änderung nicht mit zusätzlichen Risiken einhergeht. Der Bundesrat spricht sich daher dafür aus, dass die Änderung der Regelungen zum Vorsteuerabzug dahingehend ergänzt wird, dass eine Nichtbeanstandungsregelung vorgesehen wird, damit dem gutgläubigen Unternehmen kein Nachteil aus einer unzutreffenden Angabe zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs des Rechnungserstellenden erwächst.

Der Bundesrat ist der Auffassung, dass eine solche Regelung nur dann die erforderliche Schutzwirkung für die Unternehmen entfaltet, wenn sie in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen wird.

Begründung:

Mit der nun vorliegenden Änderung des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 UStG infolge höchstrichterlicher Rechtsprechung wird erstmals der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs gesetzlich geregelt. Danach ist ein Vorsteuerabzug erst dann möglich, wenn die Umsatzsteuer spiegelbildlich beim leistenden Unternehmen entstanden ist. Im Grundsatz entsteht die Umsatzsteuer bereits dann, wenn die Leistung ausgeführt wurde. Jedoch besteht unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, dass die Umsatzsteuer erst dann entsteht, wenn das Entgelt vom Leistungsempfänger entrichtet wurde. Beim Vorsteuerabzug wird bislang nicht differenziert.

Um den Zeitpunkt zur Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs bestimmen zu können, ist das leistende Unternehmen demnächst verpflichtet, auf der Rechnung zu vermerken, ob die Umsatzsteuer dann entsteht, wenn das Entgelt entrichtet wurde. Ist die neue Rechnungspflichtangabe in einer Rechnung unzutreffend angegeben und legt der Rechnungsempfänger mangels besserer Erkenntnis seiner eigenen Würdigung diese Angabe zugrunde, gäbe das Unternehmen gegenüber der Finanzverwaltung zum Vorsteuerabzug eine unrichtige Erklärung ab.

Fz
Wi

75. Zu Artikel 23 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung)

- a) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut, für das ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist grundsätzlich eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen. Bei einem Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist die Verwendung für fünf bzw. zehn Jahre ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung fortlaufend zu überprüfen. Das gilt auch für bestimmte sonstige Leistungen.
- b) Durch § 15a Absatz 11 Nummer 1 UStG wird das BMF unter anderem ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung nähere Bestimmungen darüber zu treffen, in welchen Fällen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens die Vorsteuerberichtigung unterbleibt. Auf dieser Grundlage regelt § 44 Absatz 1 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV), dass die Berichtigung nach § 15a UStG entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1000 Euro nicht übersteigt. Nach § 44 Absatz 2 UStDV unterbleibt eine Berichtigung zudem, wenn sich die Verhältnisse bei einem Wirtschaftsgut (bei auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallender Vorsteuer über

1000 Euro) um weniger als zehn Prozent geändert haben und dabei der Berichtigungsbetrag weniger als 1000 Euro betragen würde.

- c) Der Bundesrat stellt fest, dass eine Anpassung der Wertgrenzen des § 44 UStDV zuletzt zum 1. Januar 2005 durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (BR-Drucksache 605/04 (Beschluss)) erfolgt ist. Das zu Grunde liegende Unionsrecht gibt in Artikel 189 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie insoweit keine Wertgrenzen vor.
- d) Der Bundesrat ist daher der Auffassung, dass vor dem Hintergrund der seither eingetretenen Preissteigerungen und im Lichte des Bürokratieabbaus eine allgemeine Anhebung der absoluten Grenzen des § 44 UStDV geboten ist.

Fz 76. Zu Artikel 27 (§ 15 Absatz 7 - neu - GrStG)
Artikel 30 Nummer 4a - neu - (§ 220 Absatz 2 - neu - BewG)

- a) Artikel 27 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 27

Änderung des Grundsteuergesetzes

Das Grundsteuergesetz vom 7. August 1973 (BGBl. I S. 965), zuletzt geändert durch [...], wird wie folgt geändert:

- 1. Dem § 15 wird folgender Absatz angefügt:

„(7) Haben sich eine Wohnraumförderung oder Denkmalschutzauflagen bei Anwendung des § 220 Absatz 2 des Bewertungsgesetzes wertmindernd auf den Grundsteuerwert ausgewirkt, ist eine Ermäßigung der Steuermesszahl nach den Absätzen 2 bis 5 ausgeschlossen.“

- 2. § 36 Absatz 3 wird folgender Satz angefügt: *[... weiter wie Gesetzentwurf]*“

- b) In Artikel 30 ist nach Nummer 4 folgende Nummer einzufügen:

„4a. § 220 wird wie folgt geändert:

- a) Der bisherige Wortlaut wird Absatz 1.
- b) Folgender Absatz wird angefügt:

„(2) Der niedrigere gemeine Wert ist als Grundsteuerwert anzusetzen, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass der nach den Vorschriften dieses Abschnitts ermittelte Grundsteuerwert erheblich von dem gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit im Feststellungszeitpunkt abweicht. Davon ist auszugehen, wenn der Grundsteuerwert den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 Prozent übersteigt. § 198 Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 gilt entsprechend. Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über die zu bewertende wirtschaftliche Einheit dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind. Nutzungsrechte und weitere grundstücksbezogene Rechte und Belastungen sind bei der Ermittlung des niedrigeren gemeinen Werts nur zu berücksichtigen, soweit sie nach Inhalt und Entstehung mit der Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit zusammenhängen. Die §§ 227, 261 und 262 bleiben unberührt.“

Begründung

Zu Artikel 27 (§ 15 Absatz 7 - neu - GrStG)

Mit Artikel 30 wird durch eine Änderung von § 220 Bewertungsgesetz (BewG) die Nachweismöglichkeit des niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Grundsteuer eingeführt. Infolgedessen können bestehende Mietpreisbindungen bei gefördertem Wohnraum und/oder Denkmalschutz als besondere objektspezifische Merkmale (§ 8 Absatz 3 in Verbindung mit § 46 Absatz 2 Nummer 4 bzw. Nummer 5 der Immobilienwertermittlungsverordnung) bereits auf Bewertungsebene Eingang in die Ermittlung des Grundsteuerwerts als Bemessungsgrundlage zur Ermittlung des Grundsteuermessbetrags finden.

Soweit in einem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts Mietpreisbindungen oder Denkmalschutzaufgaben bereits wertmindernd berücksichtigt worden sind, wäre bei Erfüllung der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale zusätzlich eine Ermäßigung der Steuermesszahl nach § 15 Absatz 2 bis 5 Grundsteuergesetz (GrStG) zu gewähren. Hierbei handelte es sich um eine Doppelberücksichtigung (Bewertungs- und Grundsteuermessbetragsebene) im Sinne einer Doppelbegünstigung. Mit der Einfügung des neuen Absatzes 7 in § 15 GrStG soll daher sichergestellt werden, dass eine infolge von Denkmalschutzaufgaben oder Mietpreisbindungen eingetretene

Wertminderung vorrangig im Rahmen des Verkehrswertgutachtens Berücksichtigung findet. Entsprechendes gilt für den Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts mittels Kaufpreises. Eine zusätzliche Berücksichtigung durch eine Ermäßigung der Steuermesszahl wird ausgeschlossen.

Zu Artikel 30 Nummer 4a - neu - (§ 220 Absatz 2 - neu - BewG)

Mit Beschlüssen vom 27. Mai 2024 (II B 78/23 (AdV), BStBl. II S. 543) und II B 79/23 (AdV), BStBl. II S. 546) hat der BFH in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes (Aussetzung der Vollziehung) im Wege der verfassungskonformen Auslegung der Regelungen des Bewertungsgesetzes entschieden, dass Steuerpflichtige im Einzelfall unter bestimmten Bedingungen die Möglichkeit haben müssen, einen unter dem festgestellten Grundsteuerwert liegenden Wert ihres Grundstücks nachzuweisen.

Nach der Rechtsauffassung des BFH gebietet das Übermaßverbot in Einzelfällen einen niedrigeren gemeinen Wert anzusetzen, sofern dieser nachgewiesen wurde. Nur wenn zur Abwendung eines Verstoßes gegen das Übermaßverbot die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung der Bewertungsvorschriften oder einer Billigkeitsmaßnahme bestehe, seien die pauschalierenden und typisierenden Bewertungsvorschriften nicht verfassungswidrig. Das Übermaßverbot kann insbesondere dann verletzt sein, wenn sich der nach den §§ 218 ff. BewG festgestellte Grundsteuerwert als erheblich über das normale Maß hinausgehend erweist. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt dies regelmäßig voraus, dass der vom Finanzamt festgestellte Grundsteuerwert den nachgewiesenen niedrigeren gemeinen Wert um 40 Prozent oder mehr übersteigt.

Mit dem neu anzufügenden Absatz 2 wird auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH reagiert und eine Nachweismöglichkeit klarstellend gesetzlich geregelt. Die neue Regelung gilt, wie alle Regelungen im Siebenten Abschnitt Teil A, sowohl für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen als auch für das Grundvermögen. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass der Ermittlung des Grundsteuerwerts für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens der Ertragswert zugrunde zu legen ist (§ 236 Absatz 1 BewG). In der Feststellung des Ertragswerts für Betriebe der Land- und Forstwirtschaft liegt kein Widerspruch zu dem allgemeinen Bewertungsmaßstab des § 9 Absatz 1 BewG (vgl. den Entwurf eines Grundsteuer-Reformgesetzes, BT-Drucksache 19/11085, Seite 85).

Durch Satz 1 wird bestimmt, dass in Fällen, in denen der ermittelte Grundsteuerwert den gemeinen Wert der wirtschaftlichen Einheit im Feststellungszeitpunkt erheblich übersteigt, der gemeine Wert anzusetzen ist. Dies setzt aber voraus, dass der Steuerpflichtige den tatsächlich niedrigeren gemeinen Wert der gesamten wirtschaftlichen Einheit nachweist. Der Nachweis einzelner Bewertungsgrundlagen (z. B. einer geringeren Miethöhe mittels Mietwertgutachten oder eines niedrigeren Bodenrichtwerts) ist nicht ausreichend. Satz 2 stellt eine unwiderlegliche Vermutung auf, wann von einem erheblichen Übersteigen auszugehen ist. Zugleich kommt damit zum Ausdruck, welches Ausmaß die Abweichung regelmäßig erreichen muss, um die Möglichkeit eines abweichenden Wertansatzes zu eröffnen.

Zur Form des Nachweises wird über den Verweis auf § 198 BewG durch den neuen Satz 3 bestimmt, dass für den Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts grundsätzlich die auf Grund des § 199 Absatz 1 Baugesetzbuch (BauGB) erlassenen Vorschriften gelten. Die Vorschriften zur Verkehrswertermittlung auf der Grundlage des Baugesetzbuchs sind grundsätzlich auch für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und Betrieben heranzuziehen. Als Nachweis des tatsächlich niedrigeren gemeinen Werts kann regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses im Sinne der §§ 192 ff. BauGB oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind, dienen. Ferner kann als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts nach Satz 4 auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück dienen, wenn die maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen am Hauptfeststellungszeitpunkt unverändert sind.

Nutzungsrechte gehören bei der Feststellung des Grundsteuerwerts nicht zum Grundvermögen, soweit sie nach Inhalt und Entstehung nicht mit der Beschaffenheit des Grundstücks zusammenhängen (z. B. Nießbrauchs- und Wohnungsrechte). Durch Satz 5 wird sichergestellt, dass Nutzungsrechte und weitere grundstücksbezogene Rechte und Belastungen auch bei dem Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts sowohl mittels Verkehrswertgutachtens als auch mittels Kaufpreises für Zwecke der Grundsteuer nicht zu berücksichtigen sind.

Satz 6 stellt durch den Verweis auf § 227 BewG klar, dass auch bei dem Nachweis eines niedrigeren gemeinen Werts die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen sind. Durch den Verweis auf §§ 261, 262 BewG wird die bestehende Verwaltungsauffassung gesetzlich normiert. In Erbbaurechtsfällen ist demnach für das Erbbaurecht und das Erbbaugrundstück ein Gesamtwert zu ermitteln, der zu ermitteln wäre, wenn die Belastung mit dem Erbbaurecht nicht bestünde. In Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden ist ein Gesamtwert für den Grund und Boden sowie für das Gebäude zu ermitteln.

Fz
Wi
Wo77. Zu Artikel 28 Nummer 4 - neu - (§ 23 Absatz 25 - neu - GrEStG)

Dem Artikel 28 ist folgende Nummer anzufügen:

„4. Dem § 23 wird folgender Absatz angefügt:

„(25) § 1 Absatz 4a ist erstmals auf Erwerbsvorgänge nach § 1 Absatz 2a bis 3a anzuwenden, die nach dem *[einsetzen: Datum des Tages vor dem Tag des Inkrafttretens nach Artikel 45]* verwirklicht werden. Bei der Anwendung des § 1 Absatz 4a sind auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Absatz 1 und Absatz 2 zu berücksichtigen, die vor dem *[einsetzen: Datum des Tages des Inkrafttretens nach Artikel 45]* verwirklicht wurden.“ “

Begründung:

Zur Herstellung von Rechtssicherheit und -klarheit zur Anwendung des § 1 Absatz 4a Grunderwerbsteuergesetz-Entwurf (GrEStG-E) soll eine Anwendungsregelung im neuen § 23 Absatz 25 GrEStG erfolgen.

Eine Rechtsverkehrsteuer knüpft an Rechtsvorgänge an. Die Zurechnung von Grundstücken ist stets bei Verwirklichung von Rechtsvorgängen nach § 1 Absatz 2a bis 3a GrEStG zu prüfen. Allein das Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes (JStG) 2024 löst damit keine grunderwerbsteuerbaren Rechtsvorgänge aus.

Bei der Anwendung des § 1 Absatz 4a GrEStG-E sind auch Erwerbsvorgänge nach § 1 Absatz 1 und Absatz 2 GrEStG zu berücksichtigen, die vor dem Tag des Inkrafttretens des JStG 2024 verwirklicht wurden. Diese Rechtsfolge ist unbedenklich, da es stets einer Vermögensdisposition nach Ablauf des Tages vor Inkrafttreten des JStG 2024 bedarf, um den Tatbestand des § 1 Absatz 2a bis 3a GrEStG in Verbindung mit § 1 Absatz 4a GrEStG-E zu verwirklichen.

Fz 78. Zu Artikel 29 Nummer 1 (§ 10 Absatz 5 Nummer 3 Satz 2 ErbStG)
Nummer 5 (§ 37 Absatz 21 EStG)

Artikel 29 ist wie folgt zu ändern:

a) Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. § 10 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 5 Nummer 3 Satz 2 wird die Angabe „10 300 Euro“ durch die Angabe „20 000 Euro“ ersetzt.

- b) Absatz 6 wird durch folgende Absätze ... [weiter wie Gesetzentwurf]“
- b) In Nummer 5 ist nach der Angabe „§ 10“ die Angabe „Absatz 5 Nummer 3 Satz 2,“ einzufügen.

Begründung:

Zu Buchstabe a

Aufgrund der allgemeinen Kostensteigerungen deckt der zuletzt im Jahr 1996 angepasste Erbfallkostenpauschbetrag in der Mehrzahl der Fälle die von den Erben tatsächlich zu tragenden Beerdigungskosten nicht mehr ab. Weiterhin führen Rechtsprechungsänderungen dazu, dass zusätzliche Positionen wie beispielsweise Steuerberatungskosten als Nachlassregelungskosten sowie Kosten für die Haushaltsauflösung und die Räumung der Wohnung des Erblassers nun den Erbfallkosten zugeordnet werden und damit auch unter den Erbfallkostenpauschbetrag fallen. Die Erben sind daher verstärkt zu Einzelnachweisen der Kosten gezwungen, was wiederum dem mit dem Erbfallkostenpauschbetrag verfolgten Vereinfachungszweck zuwiderläuft und entsprechenden Prüfaufwand auf Seiten der Finanzämter erzeugt. Auch vor dem Hintergrund starker "Papierlastigkeit" und mangelnder Digitalisierung der Erbschaftsteuerstellen sind entsprechende Arbeitserleichterungen erforderlich. Mit einer Erhöhung des Erbfallkostenpauschbetrages auf 20 000 Euro kann ein individueller Kostennachweis in der Mehrzahl der Fälle vermieden werden, ohne dabei die Grenzen der Typisierung zu überschreiten. Damit wäre auch der Normzweck wieder erfüllt.

Zu Buchstabe b

Auch diese Änderungen von § 10 ErbStG sollen auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer ab dem Monat, der der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes folgt, entsteht. Durch den auf den nächsten Monatsbeginn festgelegten Anwendungszeitpunkt sollen die Rechtsanwendung erleichtert und der Verwaltungsvollzug vereinfacht werden.

- Wi 79. Zu Artikel 29 Nummer 1a - neu - und
Nummer 5 (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 und
§ 37 Absatz 21 ErbStG)

Artikel 29 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer einzufügen:

„1a. In § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 werden die Wörter „wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert oder in das Privatvermögen überführt oder anderen

betriebsfremden Zwecken zugeführt werden“ durch die Wörter „wenn wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs veräußert werden und das Vermögen entnommen wird, wesentliche Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebs in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden“ ersetzt.“

- b) In Nummer 5 sind nach den Wörtern „§ 10 Absatz 6, 6a und 6b,“ die Wörter „§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2,“ einzufügen.

Begründung:

Zu Buchstabe a

Für die Übertragung von begünstigtem Unternehmensvermögen wird bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer eine Steuerentlastung gewährt. Diese ist unter anderem daran gebunden, dass der Erwerber die Behaltensregelung einhält (§ 13a Absatz 6 ErbStG). Ein Verstoß gegen die Behaltensregelung führt nachträglich ganz oder teilweise zum Wegfall der Steuerentlastung.

Die Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen als Verstoß gegen die Behaltensregelung unterscheidet sich beim Betriebsvermögen (Einzelunternehmen und Beteiligungen an Personengesellschaften) und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften. Beim Betriebsvermögen führt bereits die Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu einem Verstoß – auch wenn der Veräußerungserlös im Unternehmen verbleibt (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 erste Alternative ErbStG). Hingegen liegt bei Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage erst dann ein Verstoß gegen die Behaltensregelung vor, wenn und soweit der Erlös aus der Veräußerung an die Gesellschafter der Kapitalgesellschaft verteilt wird (§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 Satz 2 ErbStG).

Eine unterschiedliche Behandlung einer Veräußerung von wesentlichen Betriebsgrundlagen als schädliche Verwendung bei Einzelunternehmen und Beteiligungen an Personengesellschaften einerseits und bei Anteilen an Kapitalgesellschaften andererseits lässt sich nicht durch die Rechtsformunterschiede rechtfertigen. In beiden Fällen wird bei einem Verbleib des Veräußerungserlöses im Unternehmen das Ziel der Steuerentlastung – Erhalt der Arbeitsplätze – nicht gefährdet. Vielmehr kann bei einem Verbleib im Unternehmen eine dem Entlastungsziel dienende Reinvestition des Veräußerungserlöses innerhalb des Unternehmens erfolgen.

Deshalb wird die Behaltensregelung für Betriebsvermögen dahingehend geändert, dass eine Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen nur dann zu einer schädlichen Verwendung führt, wenn und soweit der Veräußerungserlös entnommen wird. Verbleibt der Veräußerungserlös hingegen im Unternehmen,

führt die Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage nicht zu einer schädlichen Verwendung und damit nicht zu einer Nachversteuerung.

Zu Buchstabe b

Die Änderung des § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 soll auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer ab dem Monat, der der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes folgt, entsteht. Durch den auf den nächsten Monatsbeginn festgelegten Anwendungszeitpunkt sollen die Rechtsanwendung erleichtert und der Verwaltungsvollzug vereinfacht werden.

Fz 80. Zu Artikel 29 Nummer 1a - neu -

(§ 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 Satz 4 - neu - ErbStG)

In Artikel 29 ist nach Nummer 1 folgende Nummer einzufügen:

„1a. In § 13a Absatz 6 Satz 1 Nummer 4 wird das abschließende Semikolon durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt:

„In den Fällen einer insolvenzbedingten Auflösung gilt Satz 2 Alternative 1 erst mit der Aufgabe des Betriebs oder soweit wesentliche Betriebsgrundlagen veräußert werden;“ “

Begründung:

Der BFH hat mit seinem Urteil vom 1. Juli 2020 (II R 19/18) entschieden, dass die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen einer Personengesellschaft anders als bei einer Kapitalgesellschaft noch nicht zum nachträglichen (anteiligen) Wegfall des Verschonungsabschlags führt. Diese unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften entspricht nicht dem Sinn und Zweck der Regelung, wonach das in besonderer Weise dem Gemeinwohl dienende Vermögen angemessen begünstigt werden soll. Denn auch bei einer Kapitalgesellschaft führt die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht zwingend und ausschließlich zur Zerschlagung der Vermögenswerte, sodass durch Fortführung der Gesellschaft die Arbeitsplatzsicherung gegeben sein kann. Dessen ungeachtet löst nach dem Wortlaut der bisherigen Regelung bereits die Auflösung der Kapitalgesellschaft den Nachversteuerungstatbestand aus. Um eine Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften zu erreichen, muss die gesetzliche Regelung des Satzes 2 in Verbindung mit Satz 1 daher dahingehend eingeschränkt werden, dass die insolvenzbedingte Auflösung nicht zum Wegfall der Steuerbegünstigung führt, wenn der Betrieb fortgeführt wird und soweit keine wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert werden.

Fz 81. Zu Artikel 29 Nummer 1a - neu -

(§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG)

Nummer 5 (§ 37 Absatz 22 - neu - ErbStG)

Artikel 29 ist wie folgt zu ändern:

a) Nach Nummer 1 ist folgende Nummer einzufügen:

„1a. § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c wird wie folgt gefasst:

„c) sowohl der überlassende Betrieb als auch der nutzende Betrieb zu einem Konzern gehören, soweit keine Nutzungsüberlassung an einen weiteren Dritten erfolgt. Im Sinne dieser Vorschrift gehört ein Betrieb zu einem Konzern, wenn er nach dem einschlägigen Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird oder werden könnte oder wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann;“ “

b) Nummer 5 ist wie folgt zu fassen:

„5. Dem § 37 werden folgende Absätze 21 und 22 angefügt:

„(21) [*...wie Gesetzentwurf*]

(22) § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c in der Fassung des Artikels 29 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [*einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem 31. Dezember 2023 entsteht.“ “

Begründung

Zu Buchstabe a

Nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG wird eine Nutzungsüberlassung im Sinne des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 1 ErbStG innerhalb eines Unternehmenskonstrukts nicht dem Verwaltungsvermögen zugeordnet, wenn beide Betriebe zu einem Konzern im Sinne des § 4h EStG gehören.

§ 4h EStG wurde durch das Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzmarktrechtlicher Bestimmungen (Kreditzweitmärkteförderungsgesetz) vom 22. Dezember 2023 (BGBl. I Nr. 411) geändert und die Regelungen zur Konzernzugehörigkeit erheblich eingeschränkt. § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG verweist jedoch auch nach der Änderung des § 4h EStG weiterhin uneingeschränkt auf diese Regelung.

Nach § 4h Absatz 3 Satz 4 EStG in der Fassung des Kreditzweitmärkteförderungsgesetzes gehört ein Betrieb nur noch dann zu einem Konzern, wenn er nach dem für die Anwendung des § 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c ErbStG zugrunde gelegten Rechnungslegungsstandard mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert wird. Die bisherige Einbeziehung auch solcher Betriebe, die mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert werden könnten, wurde ersatzlos gestrichen. Daher reicht es auch für die Rückausnahme des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG nicht mehr aus, wenn eine Konsolidierung zwar möglich wäre, diese aber tatsächlich nicht erfolgt. Zudem wurde § 4h Absatz 3 Satz 6 EStG in der bisherigen Fassung aufgehoben. Durch die Änderung entfällt die Rückausnahme nach § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG auch bei Gleichordnungskonzernen.

Die vorgenannten Änderungen des § 4h EStG durch das Kreditzweitmärkteförderungsgesetz erfolgten aus EU-rechtlichen Gründen (Umsetzung von Artikel 4 i. V. m. Artikel 11 Absatz 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD), die nicht auf eine Änderung der Erbschafts- und Schenkungsteuer abzielten.

Der Sinn und Zweck der Rückausnahme des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG, dass konzernintern überlassene Grundstücke dem Produktivvermögen und nicht dem Verwaltungsvermögen zugeordnet werden, bleibt hiervon unberührt. Mit der Regelung des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG wollte der Gesetzgeber solche Nutzungsüberlassungen ausdrücklich begünstigen. Durch die Änderung des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c Satz 1 ErbStG wird sichergestellt, dass der ursprüngliche Anwendungsbereich der Rückausnahme – trotz Änderung des § 4h EStG – erhalten bleibt.

Zu Buchstabe b

Die Änderung des § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe c ErbStG tritt mit Wirkung vom 1. Januar 2024 in Kraft. Die Änderung erfolgt rückwirkend, da die Änderungen des § 4h EStG durch das Kreditzweitmärkteförderungsgesetz vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) ebenfalls zum 1. Januar 2024 in Kraft getreten sind und diese Änderungen nicht auf die Erbschafts- und Schenkungsteuer abzielten.

Fz 82. Zu Artikel 29 Nummer 2 (§ 13d Absatz 3 ErbStG)
Nummer 4 (§ 28 Absatz 3 ErbStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob für in Drittstaaten ansässige ausländische Religionsgemeinschaften, Körperschaften, Religionsgemeinschaften und Vermögensmassen, die kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, die Definition der Amtshilfe in § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c Satz 2 ErbStG an die Definition in § 13d Absatz 3 Nummer 2 ErbStG-E und die Definition der Unterstützung bei der Beitreibung in § 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c Satz 3 ErbStG an die Definition in § 28 Absatz 3 Satz 5 Nummer 2 ErbStG-E anzupassen ist.

Begründung:

Für ausländische Religionsgemeinschaften, Körperschaften und Vermögensmassen, die kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, wird bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen eine Steuerbefreiung gewährt, wenn der Belegenheitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet (§ 13 Absatz 1 Nummer 16 Buchstabe c ErbStG). Die Vorschrift wurde durch das Steueränderungsgesetz 2015 (BGBl. I S. 1834) in das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz eingeführt und gilt laut der Entwurfsbegründung auch für in Drittstaaten ansässige Erwerber (Bericht des BT-Finanzausschusses, BT-Drucksache 18/6094 S. 87 und 88).

In § 13 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe c Satz 2 ErbStG wird die Amtshilfe definiert als Auskunftsaustausch im Sinne oder entsprechend der Amtshilferichtlinie gemäß § 2 Absatz 11 des EU-Amtshilfegesetzes in der für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassung oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes. Und nach § 13 Absatz 1 Nummer 6 Buchstabe c Satz 3 ErbStG wird die Beitreibung definiert als Unterstützung bei der Beitreibung von Forderungen im Sinne oder entsprechend der Beitreibungsrichtlinie einschließlich der in diesem Zusammenhang anzuwendenden Durchführungsbestimmungen in den für den jeweiligen Stichtag der Steuerentstehung geltenden Fassungen oder eines entsprechenden Nachfolgerechtsaktes.

Durch Artikel 29 Nummer 2 des Gesetzentwurfs soll die Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke auf in Drittstaaten belegene Grundstücke ausgedehnt werden, wenn der Belegenheitsstaat Amtshilfe leistet. Dabei wird die Amtshilfe definiert als Verpflichtung aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen, entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abweggesetzes in Bezug auf die Erbschaftsteuer Amtshilfe zu leisten.

Durch Artikel 29 Nummer 4 soll die Stundungsmöglichkeit für die auf Wohnzwecke vermietete Grundstücke entfallende Erbschaftsteuer nach § 28 Absatz 3 ErbStG auf in Drittstaaten belegene Grundstücke ausgedehnt werden, wenn der Belegenheitsstaat Amtshilfe und Unterstützung bei der Beitreibung leistet. Beitreibung wird dabei definiert als Verpflichtung, entsprechend Artikel 27 des OECD-Musterabkommens 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, in Bezug auf die Erbschaftsteuer Amtshilfe zu leisten.

Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz sollten für die Amtshilfe und die Unterstützung bei der Beitreibung keine unterschiedlichen Definitionen verwendet werden.

Fz 83. Zu Artikel 29a - neu - (§ 34 Absatz 3 - neu - ErbStG)

Artikel 29b - neu - (§ 4 ErbStDV)

Artikel 29c - neu - (§ 9 Absatz 1 Nummer 10 2. BMeldDÜV)

Artikel 45 Absatz 11 - neu - (Inkrafttreten)

- a) Nach Artikel 29 sind folgende Artikel 29a bis 29c einzufügen:

„Artikel 29a

Weitere Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Dem § 34 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird folgender Absatz angefügt:

„(3) Die Standesämter haben die von ihnen beurkundeten Sterbefälle abweichend von Absatz 1 den zuständigen Landesfinanzbehörden elektronisch nach Maßgabe des § 4 Absatz 1 der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung anzuzeigen. Die Anzeigen enthalten die in § 4 Absatz 2 und 3 der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung bestimmten Daten. Die für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur

Ergänzung der nach § 4 Absatz 4 Satz 1 der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung bestimmten Daten und zur Übermittlung dieser Daten.“

Artikel 29b

Weitere Änderung der Erbschaftsteuer- Durchführungsverordnung

§ 4 der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung vom 8. September 1998 (BGBl. I S. 2658), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„§ 4 Anzeigepflicht der Standesämter

(1) Die Standesämter haben die Sterbefälle unmittelbar nach der Beurkundung den zuständigen Landesfinanzbehörden durch einen elektronischen Datensatz nach Maßgabe der Absätze 2 und 3 anzuzeigen. Die Übermittlung der Daten erfolgt jeweils zusammen mit den Datenübermittlungen nach § 60 der Personenstandsverordnung und § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung. Die zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur Ergänzung der Angaben nach Absatz 4 Satz 1 und zur Übermittlung der Daten nach Absatz 4 Satz 2.

(2) Der Datensatz nach Absatz 1 muss Namen, Vornamen oder Bezeichnung des Auskunftgebers sowie dessen Anschrift enthalten.

(3) Die in Absatz 1 genannten Anzeigen sind vom Standesamt um nachfolgende Angaben zu ergänzen, soweit diese dem Standesamt bekannt sind oder von den nach den §§ 29 und 30 des Personenstandsgesetzes zur Anzeige Verpflichteten mitgeteilt wurden:

1. Familienname, Vornamen und Anschrift von Kindern des Erblassers,
2. Familienname, Vornamen und Anschrift von Abkömmlingen von Kindern, der Eltern, der Geschwister und von sonstigen Verwandten des Erblassers sowie das persönliche Verhältnis zum Erblasser.

(4) Die zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur Ergänzung des vom Standesamt zum Sterbefall übermittelten Datensatzes um folgende Angaben:

1. Identifikationsnummer des Erblassers,
2. Familienname und Vorname des Erblassers,

3. Tag und Ort der Geburt des Erblassers,
4. Geschlecht des Erblassers,
5. letzte bekannte melderechtliche Anschrift des Erblassers,
6. Familienstand des Erblassers,
7. Steuernummer des Erblassers,
8. Name des Standesamtes,
9. Nummer des Sterbefalls im Sterberegister,
10. Sterbetag des Erblassers,
11. Identifikationsnummer des Ehegatten oder Lebenspartners,
12. Identifikationsnummer von minderjährigen Kindern.

Die zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur Übermittlung der Daten zum Sterbefall und der ergänzenden Daten nach Satz 1 Nummer 1 bis 12 in einem elektronischen Datensatz.

(5) Zur Ergänzung des Datensatzes nach Absatz 4 kann das Bundeszentralamt für Steuern die nach § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung übermittelten Daten verwenden.

(6) In Fällen, in denen mangels inländischen Wohnsitzes des Erblassers keine Datenübermittlung nach § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung erfolgt, erstattet das Standesamt gemäß § 60 der Personenstandsverordnung die Anzeige schriftlich nach dem Muster 3 an das für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständige Finanzamt, in dessen Bezirk sich der Sitz des Standesamtes befindet.“

Artikel 29c

Änderung der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung

In § 9 Absatz 1 Nummer 10 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung vom 1. Dezember 2014 (BGBl. I S. 1950), die zuletzt durch ... geändert worden ist, wird nach der Angabe „1901,“ die Angabe „1902, 1903,“ eingefügt.“ “

b) Dem Artikel 45 ist folgender Absatz anzufügen:

„(11) Die Artikel 29a, 29b und 29c treten an dem Tag in Kraft, an dem die technischen Voraussetzungen für die elektronische Anzeige von Sterbefällen nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz und nach der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung gegeben sind. Das BMF gibt den Tag im Einvernehmen mit dem Bundesministerium des Innern und für Heimat sowie den obersten Finanzbehörden der Länder im Bundesgesetzblatt bekannt.“

Begründung:

Zu Artikel 29a (§ 34 Absatz 3 - neu - ErbStG)

Nach § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 1 ErbStG in Verbindung mit § 4 ErbStDV haben die Standesämter bisher für jeden Kalendermonat die Sterbefälle jeweils durch Übersendung der Sterbeurkunde in zweifacher Ausfertigung binnen zehn Tage nach Ablauf des Monats dem für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Finanzamt, in dessen Bezirk sich der Sitz des Standesamtes befindet, anzuzeigen.

Hierbei kommt es durchaus vor, dass ein Standesamt einen Sterbefall außerhalb des Zuständigkeitsbereichs des Erbschaftsteuerfinanzamtes beurkundet und die Sterbefallmitteilung an das für den Standesamtsbezirk zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt verschickt. Das für die Besteuerung örtlich nicht zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt teilt diese Fälle dem örtlich zuständigen Erbschaftsteuerfinanzamt durch Versendung der Totenbeiliste mit.

In der Mehrzahl der Länder versenden die Standesämter die Sterbefallanzeigen ausschließlich in Papierform. In einzelnen Ländern erfolgt die Übermittlung der Sterbefallanzeigen ganz oder teilweise auf elektronischem Weg durch ein kostenpflichtiges Standesamt-Fachverfahren.

Im Bereich der Standesämter ist durch die Novellierung des Personenstandsgesetzes die Führung der Bücher in elektronischer Form seit mehreren Jahren bindend vorgeschrieben. Zugleich wurde mit XPersonenstand ein verbindlicher Standard für den elektronischen Nachrichtenverkehr von Personenstandsdaten geschaffen. Dieser veränderten Ausgangssituation in den Standesämtern ist auch auf Seiten der Finanzverwaltung im Austausch mit den Standesämtern Rechnung zu tragen.

Das bisherige papiergebundene Vorgehen zur Übermittlung der Sterbefallanzeigen von den Standesämtern an die Erbschaftsteuerfinanzämter ist deshalb durch ein medienbruchfreies elektronisches Übermittlungsverfahren abzulösen. Die für die Erbschaftsteuerstellen erforderlichen Daten sollen dabei über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch von den Standesämtern zusammen mit den Datenübermittlungen nach § 60 der Personenstandsverordnung und § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung

über das Bundeszentralamt für Steuern an die zuständigen Landesfinanzbehörden übermittelt werden.

Mit der elektronischen Übermittlung der Sterbefallanzeigen soll nicht nur der Versand von Papier und Totenbeilisten reduziert, sondern auch eine möglichst medienbruchfreie Verarbeitung der übermittelten Informationen erreicht werden. Dies entlastet die Beschäftigten in den Erbschaftsteuerstellen von Erfassungsaufgaben und entspricht sowohl dem Ziel der Wirtschaftlichkeit als auch dem der Prozessoptimierung. Auf Seiten der Standesämter kann hierdurch Papier, Porto und Arbeitszeit eingespart werden. In den Finanzämtern entfällt zudem Aufwand für manuelle Sortierung.

Die künftige elektronische Übermittlung ist ein Beitrag zur Modernisierung der öffentlichen Verwaltung. Im Bereich des Melderechts ist eine Änderung der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung notwendig. Es werden zusätzliche Daten in die Mitteilung der Meldebehörden an das Bundeszentralamt für Steuern einbezogen. So kann darauf verzichtet werden, dass die Standesämter bei der Sterbefallanzeige für die Erbschaftsteuer Daten mehrfach übermitteln müssen.

Durch den neuen Absatz 3 wird der Weg der für die Erbschaftsteuer bedeutsamen Daten zu Sterbefällen vom Standesamt zusammen mit den Datenübermittlungen nach § 60 der Personenstandsverordnung und § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung über das Bundeszentralamt für Steuern und vom Bundeszentralamt für Steuern an die zuständige Landesfinanzbehörde festgelegt. Dabei wird berücksichtigt, dass bereits technische Verfahren und Datensatzbeschreibungen für Datenübermittlungen zwischen den genannten Behörden existieren. Die für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur Ergänzung der Daten und unverzüglichen Übermittlung an die zuständige Landesfinanzbehörde.

Es handelt sich um die Verrichtung von technischen Hilfstätigkeiten nach § 20 Absatz 3 Finanzverwaltungsgesetz. Das Bundeszentralamt für Steuern erbringt unterstützende Dienstleistungen in Form der Entgegennahme von Daten, Ergänzung vorhandener Daten und der elektronischen Übermittlung von Daten innerhalb der Finanzverwaltung.

Die zu übermittelnden Daten sind für die Festsetzung der Erbschaftsteuer von Bedeutung. Ihr Umfang wird durch § 4 der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung bestimmt. Diese Anforderung ist erforderlich, um dem Standesamt vorliegende Erkenntnisse in die Einschätzung der steuerlichen Auswirkung und in die Entscheidung über die Einleitung eines Besteuerungsverfahrens einfließen zu lassen.

Für die elektronische Übermittlung der Sterbefallanzeigen ist eine Anpassung und Erweiterung der benötigten Datensatzbeschreibungen und der komplexen Datenverarbeitungsprogramme erforderlich. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es für Teile der anzupassenden Software festgelegte Release-Termine gibt, die für die beteiligten Behörden verbindlich sind. Der Beginn ist abhängig von der Schaffung der Voraussetzungen für die Absendung, Entgegennahme und Weiterleitung der elektronisch zu übermittelnden Daten. Dies spricht gegen einen gesetzlich festgelegten Umsetzungszeitpunkt. Die Verpflichtung zur

elektronischen Übermittlung soll daher an dem Tag in Kraft treten, an dem die technischen Voraussetzungen für die elektronische Anzeige von Sterbefällen nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz und nach der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung gegeben sind. Das BMF gibt den Tag im Einvernehmen mit dem BMI sowie den obersten Finanzbehörden der Länder im Bundesgesetzblatt bekannt.

Zu Artikel 29b (§ 4 - neu - ErbStDV)

Die Vorschrift regelte bislang das papiergebundene Verfahren zur Übersendung der Sterbefallanzeigen von den Standesämtern an das zuständige Erbschaftsteuerfinanzamt im jeweiligen Standesamtsbezirk.

Für die erste Einschätzung der steuerlichen Auswirkung (z. B. Höhe der zu berücksichtigenden Freibeträge, Anzahl der Erben) und für die Entscheidung zur Eröffnung eines Besteuerungsverfahrens sind auf Seiten des Finanzamts bislang hauptsächlich die Daten des Erblassers, zu möglichen Erben und deren Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser sowie Angaben zum Auskunftgeber in den Erbschaftsteuerstellen von äußerst großer Bedeutung.

Insbesondere die nicht vom Standesamt beurkundeten Daten sind bislang häufig die einzige Informationsquelle für die Bearbeitung in den Erbschaftsteuerstellen. Die für diese Bearbeitung benötigten Daten ergeben sich aus den in Papierform vom Standesamt übersandten Dokumenten. Die Angaben, die die Standesämter bislang schon gegenüber dem Finanzamt anzeigen und die für die Besteuerung von Bedeutung sein können, sollen weiterhin nur enthalten sein, soweit sie nicht bereits aufgrund bestehender Rechtslage durch das Bundeszentralamt für Steuern gespeichert werden und ergänzt werden können.

In Absatz 1 wird die Übermittlung der Anzeigen der Sterbefälle mittels Datensatzes auf elektronischem Weg zusammen mit den Datenübermittlungen nach § 60 der Personenstandsverordnung und § 9 der Zweiten Bundesmelde-datenübermittlungsverordnung von den Standesämtern über das Bundeszentralamt für Steuern geregelt. Der Datensatz ist zwischen Personenstandswesen, Meldewesen, Bundeszentralamt für Steuern und Landesfinanzverwaltung abzustimmen.

In Absatz 2 wird festgelegt, dass Angaben zu Auskunftgebern enthalten sein müssen, damit dem Finanzamt für die Besteuerung Erkenntnisse dazu vorliegen, an wen es sich für die Ermittlung des Sachverhalts wenden kann. Auskunftgeber sind die nach den §§ 29, 30 Personenstandsgesetz gegenüber den Standesämtern zur Anzeige des Todes eines Menschen verpflichteten Personen, Behörden oder Einrichtungen.

In Absatz 3 wird geregelt, dass Angaben zu den persönlichen Verwandtschaftsverhältnissen des Erblassers, zu Kindern oder weiteren Abkömmlingen, Eltern sowie Geschwistern, die dem Standesamt bekannt sind oder von denen, die den Todesfall anzuzeigen haben, mitgeteilt wurden, ergänzend aufzunehmen sind. Diese Angaben sind für die Festsetzung der Erbschaftsteuer von Bedeutung, wenn sie dem Standesamt vorliegen.

In Absatz 4 wird geregelt, dass das Bundeszentralamt für Steuern den vom Standesamt zusammen mit den Datenübermittlungen nach § 60 der Personenstandsverordnung und § 9 der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung übermittelten Datensatz um bei ihm gespeicherte Angaben zum Erblasser und die Identifikationsnummer des Ehegatten oder Lebenspartners sowie die Identifikationsnummer von minderjährigen Kindern ergänzt.

Im Anschluss übermittelt das Bundeszentralamt für Steuern den von ihm ergänzten Datensatz unverzüglich an die zuständige Landesfinanzbehörde. Die für die Verwaltung der Erbschaftsteuer zuständigen Landesfinanzbehörden bedienen sich des Bundeszentralamts für Steuern zur Ergänzung der Daten und Übermittlung an die zuständige Landesfinanzbehörde. Es handelt sich um die Verrichtung von technischen Hilfstätigkeiten nach § 20 Absatz 3 Finanzverwaltungsgesetz. Das Bundeszentralamt für Steuern erbringt unterstützende Dienstleistungen in Form der Entgegennahme von Daten, Ergänzung vorhandener Daten und der elektronischen Übermittlung von Daten innerhalb der Finanzverwaltung. Der Datensatz ist zwischen Personenstandswesen, Meldewesen, Bundeszentralamt für Steuern und Landesfinanzverwaltung abzustimmen. Die Regelung in Absatz 5 gewährleistet einerseits, dass die Standesämter bei der Sterbefallanzeige für die Erbschaftsteuer Daten nicht mehrfach übermitteln müssen und andererseits, dass die auf Grundlage des Melderechts übermittelten Daten zur Ergänzung des Datensatzes nach Absatz 4 durch das Bundeszentralamt für Steuern verwendet werden können.

In Absatz 6 wird geregelt, dass in Fällen ohne inländischen Wohnsitz des Erblassers, in denen der Datensatz nicht von der Meldebehörde an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden kann, das bisherige papiergebundene Verfahren zur Übersendung der Sterbefallanzeigen anzuwenden ist.

Zu Artikel 29c (§ 9 Absatz 1 Nummer 10 2. BMeldDÜV)

Die Ergänzung der Daten bei der Übermittlung der Meldebehörden an das Bundeszentralamt für Steuern aufgrund des Melderechts führt dazu, dass die Standesämter keine mehrfache Übermittlung dieser Daten im Rahmen der Sterbefallanzeige an die Finanzämter durchführen müssen. Den Meldebehörden liegen diese Daten bereits vor. Die Speicherbefugnis des Bundeszentralamts für Steuern ergibt sich aus § 139b Absatz 3 AO. Dadurch kann das Bundeszentralamt für Steuern für den Fall, dass bei der Datenübermittlung Fehler auftreten, den jeweiligen Sterbefall zuordnen.

Zu Artikel 45 (Inkrafttreten)

Für die elektronische Übermittlung der Sterbefallanzeigen ist eine Anpassung und Erweiterung der benötigten Datensatzbeschreibungen und der komplexen Datenverarbeitungsprogramme erforderlich. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es für Teile der anzupassenden Software festgelegte Release-Termine gibt, die für die beteiligten Behörden verbindlich sind.

Der Beginn ist abhängig von der Schaffung der Voraussetzungen für die Absendung, Entgegennahme und Weiterleitung der elektronisch zu übermittelnden Daten. Dies spricht gegen einen gesetzlich festgelegten Umsetzungszeitpunkt. Die Änderungen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung sowie der Zweiten Bundesmeldedatenübermittlungsverordnung (Artikel 29a, 29b und 29c) sollen daher an dem Tag in Kraft treten, an dem die technischen Voraussetzungen für die elektronische Anzeige von Sterbefällen nach dem Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz und nach der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung gegeben sind. Das BMF gibt den Tag im Einvernehmen mit dem BMI sowie den obersten Finanzbehörden der Länder im Bundesgesetzblatt bekannt.

- Fz 84. Artikel 29a - neu - (§ 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5, 7 - neu -, Absatz 1 Satz 1a - neu -, 2, 3, 4, Absatz 2, Absatz 3 Nummer 3, Absatz 4, 5 ErbStDV)

Nach Artikel 29 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 29a

Änderung der Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung

Die Erbschaftsteuer-Durchführungsverordnung vom 8. September 1998 (BGBl. I S. 2658), die zuletzt durch Artikel 6 der Verordnung vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2432) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 7 wird wie folgt geändert:
 - a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
 - aa) In Nummer 5 werden die Wörter „Nachlaßpflegschaft oder Nachlaßverwaltung“ durch die Wörter „Nachlasspflegschaft oder Nachlassverwaltung“ ersetzt.
 - bb) In Nummer 6 wird der Punkt am Ende durch ein Komma ersetzt.
 - cc) Folgende Nummer wird angefügt:

„7. Eintragungsbekanntmachungen nach § 55 der Grundbuchordnung, wenn aufgrund eines von einer ausländischen Stelle erteilten Europäischen Nachlasszeugnisses eine Eigentums umschreibung im Grundbuch erfolgt; eine beglaubigte Abschrift des Europäischen Nachlasszeugnisses ist beizufügen.“

- b) In Absatz 1 werden die Sätze 2 bis 4 durch die folgenden Sätze ersetzt:
 „Erfolgt die Ermittlung der Erben von Amts wegen, so ist das Ergebnis mit einem Vordruck nach Muster 5 mitzuteilen. Eine elektronische Übermittlung der Anzeige nach Satz 1 oder Satz 2 ist ausgeschlossen. Die Anzeige hat unverzüglich nach dem auslösenden Ereignis zu erfolgen. Auf der Urschrift der Dokumente nach Satz 1 ist zu vermerken, wann und an welches Finanzamt die beglaubigte Abschrift übersandt worden ist.“
- c) In Absatz 2 wird das Wort „Mitteilung“ durch das Wort „Anzeige“ ersetzt.
- d) In Absatz 3 Nummer 3 werden die Wörter „Anschriften und die Identifikationsnummern“ durch die Wörter „Anschriften, die Identifikationsnummern und die Geburtstage“ ersetzt.
- e) In Absatz 4 werden die Wörter „in Absatz 1 erwähnten Abschriften und die Erstattung der dort“ durch die Wörter „beglaubigten Abschriften nach Absatz 1 Satz 1 und die Erstattung der in Absatz 1“ ersetzt.
- f) In Absatz 5 wird das Wort „Nachlaßgerichtes“ durch das Wort „Nachlassgerichts“ ersetzt.

2. Muster 5 (§ 7 ErbStDV) wird wie folgt gefasst:

„Muster 5
 (§ 7 ErbStDV)

 Amtsgericht/Notariat

Erbschaftsteuer

An das
 Finanzamt
 - Erbschaftsteuerstelle -

Die anliegende ... beglaubigte ... Abschrift ... /Ablichtung ... wird/werden mit folgenden Bemerkungen übersandt:

Erblasser Name, Vorname, Identifikationsnummer

Geburtstag

letzte Anschrift

Beruf

Familienstand
 Güterstand (bei Verheirateten
 oder bei Lebenspartnern)
 Todestag und Sterbeort
 Standesamt und Sterberegister-Nr.
 Testament/Erbvertrag vom
 Tag der Eröffnung

Die Gebühr für die	Errichtung	Verwahrung	Erteilung eines Erbscheins
ist berechnet nach einem Wert von	EUR	EUR	EUR

Grund der Übersendung

- Eröffnung einer Verfügung von Todes wegen *
- Erteilung eines Erbscheins * Testamentsvollstreckerzeugnisse * Zeugnis über die Fortsetzung von Gütergemeinschaften *
- Beurkundung einer Erbauseinandersetzung *
- Beschluss über die Erteilung oder Aufhebung einer Nachlasspflegschaft * Erteilung oder Aufhebung einer Nachlassverwaltung *
- Eigentumsumschreibung im Grundbuch** **aufgrund eines Europäischen Nachlasszeugnisses einer ausländischen Stelle***
- Erbenermittlung** **von Amts wegen*.**

Die Namen, die Geburtstage und Anschriften der Beteiligten und das persönliche Verhältnis (Verwandtschaftsverhältnis, Ehegatte oder Lebenspartner) zum Erblasser sowie Veränderungen in der Person der Erben, Vermächtnisnehmer, Testamentsvollstrecker usw. (durch Tod, Eintritt eines Ersatzerben, Ausschlagung, Amtsniederlegung des Testamentsvollstreckers und dergleichen) und Änderungen in den Verhältnissen dieser Personen (Namens-, Berufs-, Anschriftenänderungen und dergleichen)

- ergeben sich aus der beiliegenden Abschrift der Eröffnungsverhandlung. *
- sind auf einem gesonderten Blatt angegeben. *
- Zur Höhe und Zusammensetzung des Nachlasses ist dem Gericht/Notariat folgendes bekanntgeworden: *

.....
.....
.....
.....

- Ein Verzeichnis der Nachlass Gegenstände ist beigefügt. *
- Zum Wert des Grundstücks ist dem Grundbuchamt folgendes bekanntgeworden: *

.....
.....
.....

* Zutreffendes ist anzukreuzen

.....
Ort, Datum

.....
Unterschrift““““

Begründung:

Zu Artikel 29a - neu -

Zu Nummer 1

Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe aa (§ 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5)

Es handelt sich um eine Korrektur der veralteten Schreibweise.

Zu Buchstabe a Doppelbuchstabe bb (§ 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 6)

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung aufgrund der Anfügung einer Nummer 7.

Zu Buchstabe b Doppelbuchstabe cc (§ 7 Absatz 1 Satz 1 Nummer 7 - neu -)

Im Erbfall reicht bei Vorliegen der übrigen formellen Voraussetzungen für eine Grundbuchberichtigung die Vorlage eines von einem ausländischen Gericht erteilten Europäischen Nachlasszeugnisses aus. In diesen Fällen wird der Eigentümerwechsel dem Erbschaftsteuerfinanzamt weder durch eine Mitteilung eines anzeigepflichtigen inländischen Gerichts bekannt noch durch inländische Notare mitgeteilt. Lediglich das Grundbuchamt ist beteiligt. Dieses hat jedoch gegenüber den Erbschaftsteuerfinanzämtern aktuell keine Anzeigepflicht. Der Eigentümerwechsel wird vom Grundbuchamt nur dem Bewertungsfinanzamt mitgeteilt.

Um sicherzustellen, dass auch diese Fälle dem Erbschaftsteuerfinanzamt bekannt werden, sollte eine Anzeigepflicht der Grundbuchämter eingeführt werden.

Zu Buchstabe b (§ 7 Absatz 1 Satz 1a - neu -, 2, 3, 4 und 5)

§ 34 Absatz 1 ErbStG regelt allgemein die Anzeigepflichten von Gerichten, Behörden, Beamten und Beamtinnen und Notaren und Notarinnen gegenüber den Erbschaftsteuerfinanzämtern. In § 34 Absatz 2 Nummer 2 und 3 ErbStG erfolgt die Konkretisierung für Nachlassgerichte bzw. die diese Funktion übernehmenden Notare und Notarinnen. Hier werden u. a. die Erteilung von Erbscheinen und Testamentsvollstreckerzeugnisse sowie eröffnete

Verfügungen von Todes wegen benannt. § 7 Absatz 1 ErbStDV greift die Anzeigepflicht entsprechend auf.

In Bayern hat das Nachlassgericht aufgrund einer landesrechtlichen Regelung die Erben von Amts wegen zu ermitteln. Diese Ermittlung kann unterbleiben, wenn zum Nachlass keine Immobilie gehört oder ein die Beerdigungskosten nicht übersteigender Nachlass vorhanden ist. In Fällen, in denen kein Erbschein benötigt wird, erfolgt die Behandlung beim Nachlassgericht in Bayern im schriftlichen Verfahren. Liegt ein Testament vor und wurde dieses eröffnet, ist es nach § 7 Absatz 1 Nummer 1 ErbStDV vom Nachlassgericht dem Erbschaftsteuerfinanzamt zu übersenden. In Erbfällen mit gesetzlicher Erbfolge wird keine Verfügung von Todes wegen eröffnet bzw. in vielen Fällen kein Erbschein erteilt. Die am Verfahren beteiligten Personen dürften dem Nachlassgericht aus dem schriftlichen Verfahren jedoch bekannt sein.

Erhalten die Erbschaftsteuerfinanzämter in den Fällen eines schriftlichen Verfahrens keine Anzeige der Nachlassgerichte, ergibt sich für diese eine erhebliche Informationslücke. Diese ist durch die entsprechende Konkretisierung der Anzeigepflichten der Nachlassgerichte zu schließen (Einfügung Satz 2).

Sätze 3 bis 5 entsprechen dem bisherigen Sätzen 2 bis 4 mit Folgeanpassungen aufgrund der Einfügung des neuen Satzes 2.

Zu Buchstabe c (§ 7 Absatz 2)

Es handelt sich um eine Folgeanpassung an die Änderungen des Absatz 1.

Zu Buchstabe d (§ 7 Absatz 3 Nummer 3)

Bislang umfassen die Angaben zu den am Erbfall Beteiligten nur die Anschrift, die Identifikationsnummer und das persönliche Verhältnis zum Erblasser. Da die Identifikationsnummer den Nachlassgerichten häufig nicht bekannt ist und folglich nicht mitgeteilt wird, ist für eine zweifelsfreie Identifikation der Beteiligten das Geburtsdatum erforderlich.

Zu Buchstabe e (§ 7 Absatz 4)

Es handelt sich um eine Folgeanpassung an die Änderungen des Absatz 1.

Zu Buchstabe f (§ 7 Absatz 5)

Es handelt sich um eine Korrektur der veralteten Schreibweise.

Zu Nummer 2

Aufgrund der Änderungen von § 7 ErbStDV ist Muster 5 anzupassen.

Fz 85. Zu Artikel 30 Nummer 2a - neu - (§ 97 Absatz 1 Satz 2 BewG)
Nummer 3a - neu - (§ 160 Absatz 10 - neu - BewG)
Artikel 30a - neu - (Artikel 2 Nummer 7 GrStRefG)
Artikel 45 Absatz 7 (Inkrafttreten)

a) Artikel 30 ist wie folgt zu ändern:

aa) Nach Nummer 2 ist folgende Nummer einzufügen:

„2a. § 97 Absatz 1 Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„§ 160 Absatz 10 bleibt unberührt.“ “

bb) Nach Nummer 3 ist folgende Nummer einzufügen:

„3a. Dem § 160 wird folgender Absatz angefügt:

„(10) Einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft bildet auch die gemeinschaftliche Tierhaltung (§ 13b EStG) einschließlich der hiermit zusammenhängenden Wirtschaftsgüter.“ “

b) Nach Artikel 30 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 30a

Änderung des Gesetzes zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts
(Grundsteuer-Reformgesetz - GrStRefG)

Artikel 2 Nummer 7 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) wird mit Wirkung zum 31. Dezember 2024 aufgehoben.“

c) In Artikel 45 Absatz 7 ist nach der Angabe „24“ die Angabe „ , 30 Nummer 2a und 3a“ einzufügen.

Begründung:

Zu Artikel 30 (Änderung des Bewertungsgesetzes)

Zu Nummer 2a - neu -

Der Verweis in § 97 Absatz 1 Satz 2 Bewertungsgesetz (BewG) wird infolge der Aufhebung der § 34 Absatz 6a und § 51a BewG und der Anfügung des neuen Absatz 10 in § 160 BewG (siehe zu Nummer 2) für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2024 entsprechend angepasst.

Zu Nummer 3a - neu -

Die gemeinschaftliche Tierhaltung nach § 51a BewG hat aufgrund des Wegfalls der Einheitsbewertung ab 1. Januar 2025 keinen Anwendungsbereich mehr und wurde daher im Rahmen des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) aufgehoben.

Für den ertragsteuerlichen Bereich wurde – im Nachgang des Wegfalls der bewertungsrechtlichen Regelungen – § 13b EStG normiert (BGBl. I 2019, S. 2451). Die Vorschrift übernimmt die bisherigen Grundsätze des § 51a BewG und führt diese ertragsteuerrechtlich ab 1. Januar 2025 fort.

Mit der mit diesem Antrag vorgesehenen Anfügung des Absatzes 10 in § 160 BewG sollen die bisherigen Grundsätze zur gemeinschaftlichen Tierhaltung gemäß § 34 Absatz 6a BewG und § 51a BewG auch für die Grundbesitzbewertung nach dem Sechsten Abschnitt des Zweiten Teils des Bewertungsgesetzes für Bewertungsstichtage nach dem 31. Dezember 2024 rechtssicher fortgeführt werden. In § 97 BewG soll ein entsprechender Verweis geschaffen werden. Die Änderungen sollen am 1. Januar 2025 in Kraft treten.

Zu Artikel 30a - neu -

Artikel 2 Nummer 7 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794), der seinerseits den bisherigen § 97 Absatz 1 Satz 2 BewG zum 31. Dezember 2024 aufheben sollte, wird infolge der Änderung nach Artikel 30 Nummer 2a gegenstandslos und soll daher mit Wirkung zum 31. Dezember 2024 aufgehoben werden.

Zu Artikel 45 (Inkrafttreten, Außerkrafttreten)

Die Änderungen des § 97 Absatz 1 Satz 2 und des § 160 Absatz 10 BewG treten am 1. Januar 2025 in Kraft.

Fz 86. Zu Artikel 32 Nummer 1 (§ 6 Absatz 3 PStTG)

Artikel 32 Nummer 1 ist wie folgt zu fassen:

„1. In § 6 Absatz 3 werden die Wörter „unter der Kontrolle“ durch die Wörter „unmittelbar oder über einen oder mehrere andere staatliche Rechtsträger im ausschließlichen Eigentum“ ersetzt.“

Begründung:

Die Änderung der Voraussetzung „unter der Kontrolle“ ist aufgrund der Vorgaben der Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 notwendig (vgl. Anhang V, Abschnitt I, Unterabschnitt C, Absatz 2 der EU-Amtshilferichtlinie in der Fassung der Änderungsrichtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021). Die im Gesetzentwurf vorgesehene Voraussetzung „Alleineigentum“ ist ein Begriff, der bisher im nationalen Steuerrecht nicht verwendet wird. Durch die Formulierung „unmittelbar oder über einen oder mehrere andere staatliche Rechtsträger im

ausschließlichen Eigentum“ wird die Vorgabe der EU-Amtshilferichtlinie berücksichtigt und gleichzeitig die Einführung eines neuen Begriffs im Steuerrecht vermieden.

Fz 87. Zu Artikel 33 Nummer 1 - neu - (§ 3 Absatz 1 Satz 4 - neu - MinStG)

Artikel 33 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 33
Änderung des Mindeststeuergesetzes

Das Mindeststeuergesetz vom 21. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 397) wird wie folgt geändert:

1. Dem § 3 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Als Mindeststeuergruppe sowie Gruppenträger gilt auch eine einzelne im Inland belegene, nach § 1 steuerpflichtige Geschäftseinheit einer Unternehmensgruppe.“

2. Dem § 59 wird folgender Absatz angefügt:

„[wie Gesetzentwurf]“

Begründung:

Durch den neu einzufügenden § 3 Absatz 1 Satz 4 Mindeststeuergesetz (MinStG) wird die Mindeststeuergruppe auch für eine einzelne im Inland belegene Geschäftseinheit fingiert. Dies dient insbesondere der Umsetzung von technischen Anforderungen innerhalb der Steuerverwaltung.

Durch die Aufnahme dieser Regelung in das JStG 2024 können die durch die Ergänzung dieses Satzes schon ab dem Besteuerungszeitraum 2024 als Gruppenträger anzusehenden Geschäftseinheiten zudem zur Abgabe der Mitteilung gemäß § 3 Absatz 4 MinStG bis zum 28. Februar 2025 verpflichtet werden. Dies erleichtert die technische und organisatorische Vorbereitung der Steuerverwaltungen der Länder gegenüber der derzeitigen Rechtslage, bei der einzelne im Inland belegene, nach § 1 MinStG steuerpflichtige Geschäftseinheiten einer Unternehmensgruppe erst aufgrund ihrer Mindeststeuererklärung für diese erfasst werden.

Die Aufnahme der vorgeschlagenen Neuregelung in ein später in Kraft tretendes Gesetz müsste durch eine Ergänzung der Anwendungsvorschrift des § 101 MinStG begleitet werden, die die erstmalige Meldefrist in den Fällen des neuen § 3 Absatz 1 Satz 4 MinStG gegenüber § 3 Absatz 4 MinStG angemessen verlängert und den Wert der Neuregelung für die Steuerverwaltung der Länder mindert.

Fz 88. Zu Artikel 33 Nummer 2 - neu - (§ 87 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a MinStG)

Artikel 33 ist wie folgt zu fassen:

„Artikel 33

Änderung des Mindeststeuergesetzes

Das Mindeststeuergesetz vom 21. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 397) wird wie folgt geändert:

1. Dem § 59 wird folgender Absatz 3 angefügt:

[wie Gesetzentwurf]

2. § 87 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a wird wie folgt gefasst:

„die für Konsolidierungszwecke an konzerneinheitliche Ansatz- und Bewertungsregeln angeglichenen Rechnungslegungsdaten der Geschäftseinheiten (Berichtspakete), wenn sie den für den jeweiligen länderbezogenen Bericht relevanten Vorgaben für die länderbezogene Berichterstattung entsprechen, oder“ “

Begründung:

Zu Nummer 2 (§ 87 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe a MinStG)

Nach der derzeitigen Regelung erfordert die Inanspruchnahme des sogenannten CbCR-Safe-Harbour nach §§ 84 ff. MinStG Einzelabschlüsse der Geschäftseinheiten, die vielfach nicht bzw. nicht für alle Einheiten vorliegen. Dadurch besteht die Gefahr, dass viele Unternehmensgruppen die Vereinfachungsregelung nicht nutzen können.

Nach den vom Inclusive Framework on BEPS am 15. Dezember 2023 angenommenen Verwaltungsleitlinien zur Administration der GloBE-Mustervorschriften zur Verwendung der länderbezogenen Berichte im Rahmen des sogenannten CbCR-Safe-Harbour sind auch Berichtspakete (sogenannte reporting packages) als qualifizierte Abschlüsse bzw. Rechnungslegungsdaten zugelassen. Diese Möglichkeit soll ins nationale Recht übernommen und die Erforderlichkeit von Einzelabschlüssen gestrichen werden. Die zeitnahe Umsetzung sorgt für Rechtssicherheit für die betroffenen Unternehmen und stellt die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung ab dem Jahr 2024 in vielen Fällen sicher.

Die verwendeten Berichtspakete müssen die Vorgaben für die Erstellung eines länderbezogenen Berichts erfüllen. Danach dürfen grundsätzlich nur aggregierte und keine konsolidierten Rechnungslegungsdaten, also vor Konsolidierungsanpassungen und Zwischenergebniseliminierungen, dem länderbezogenen Bericht zugrunde gelegt werden (vgl. Punkt 2.3 der Leitlinien zur Umsetzung der länderbezogenen Berichterstattung: BEPS-Aktionspunkt 13). Die Geschäftsvorfälle müssen vollständig abgebildet sein, Wertabweichungen gegenüber dem verwendeten Rechnungslegungsstandard bzw. einem (fiktiven) Einzelabschluss sind jedoch zulässig.

Fz 89. Zu Artikel 33a - neu -

(§ 8 Satz 2 Nummer 1, 2, 3 - neu -, § 13 Absatz 1b - neu - StAbwG)

Nach Artikel 33 ist folgender Artikel 33a einzufügen:

„Artikel 33a

Änderung des Steueroasen-Abwehrgesetzes

Das Steueroasen-Abwehrgesetz vom 25. Juni 2021 (BGBl. I Seit 2056), zuletzt geändert durch ..., wird wie folgt geändert:

1. § 8 Satz 2 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 werden die Wörter „unterliegen; oder“ durch das Wort „unterliegen,“ ersetzt.
- b) In Nummer 2 wird der Punkt am Ende durch das Wort „; oder“ ersetzt.
- c) Folgende Nummer wird angefügt:

„3. die Aufwendungen stammen aus:

- a) Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind; oder
- b) Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen, ausgenommen Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien.“

2. In § 13 wird nach Absatz 1a folgender Absatz eingefügt:

„(1b) § 8 in der Fassung des Artikels 33a des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden.““

Begründung:

Das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) enthält verschiedene Abwehrmaßnahmen für Geschäftsvorgänge in oder mit Bezug zu nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten (§ 2 Absatz 1 StAbwG). Das Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugsverbot nach § 8 StAbwG und die Quellensteuerpflicht nach § 10 StAbwG stehen dabei in einem engen Wechselverhältnis. Soweit Zahlungen in nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete dem Quellensteuerabzug nach § 10 StAbwG unterliegen, scheidet ein Abzugsverbot für diese Zahlungen nach § 8 Satz 2 Nummer 1 StAbwG aus.

Zu Nummer 1 (§ 8 Satz 2 Nummer 3 - neu -)

Mit der Ergänzung in § 8 Satz 2 Nummer 3 StAbwG werden die mit dem Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 (BStBl. I S. 2294) vorgenommenen Änderungen in § 10 StAbwG nachvollzogen.

Zu Buchstabe a

Der mit dem Jahressteuergesetz 2022 neu eingeführte § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG stellt sicher, dass globalverwahrte Inhaberschuldverschreibungen und ähnliche Schuldtitel nicht Gegenstand des Steuerabzugs nach § 10 StAbwG sind, wenn sie an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 AO handelbar sind. Hat der Vergütungsschuldner als Emittent der Schuldverschreibung bei globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen (oder vergleichbaren Schuldtiteln) keine Kenntnis darüber, an wen die Leistung aus der Inhaberschuldverschreibung erfolgt, ist es ihm regelmäßig unmöglich festzustellen, ob der Zahlungsempfänger in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist (BT-Drucksache 20/3879, Seite 131). Ein Quellensteuerabzug wäre nicht gerechtfertigt.

Scheidet ein Quellensteuerabzug nach § 10 StAbwG aus, lebt das Abzugsverbot für diese Zahlungen nach § 8 Satz 2 Nummer 1 StAbwG wieder auf. Werden entsprechende Zahlungen aber bewusst von der Abwehrmaßnahme des § 10 StAbwG ausgenommen, wäre es widersprüchlich, sie durch eine andere vergleichbare Abwehrmaßnahme in § 8 StAbwG zu belasten.

§ 8 Satz 2 Nummer 3 Buchstabe a - neu - StAbwG stellt daher korrespondierend zu § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 StAbwG sicher, dass Aufwendungen, die aus globalverwahrten Inhaberschuldverschreibungen und ähnlichen Schuldtiteln stammen, auch nicht Gegenstand des Abzugsverbotes sind, wenn sie an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 AO handelbar sind.

Zu Buchstabe b

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber in § 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 StAbwG weiter klargestellt, dass von der Norm nur „Versicherungs- und Rückversicherungsprämien“ erfasst sind. Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen sollen dagegen ausdrücklich keinem Quellensteuerabzug unterliegen (BT-Drucksache 20/3879, Seite 132).

§ 8 Satz 2 Nummer 3 Buchstabe b - neu - StAbwG stellt daher klar, dass Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen auch nicht dem Abzugsverbot des § 8 StAbwG unterliegen. Denn anders als bei Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien besteht bei Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen nicht die Gefahr, dass Steuersubstrat aus Deutschland in nichtkooperative Steuerhoheitsgebiete verlagert wird. Versicherungs- oder Rückversicherungsleistungen gleichen beim Empfänger einen entstandenen Schaden aus und führen in aller Regel nicht zu Gestaltungen, die durch das Steueroasen-Abwehrgesetz unattraktiv gemacht werden sollen. Gerade in sogenannten Wegzugsfällen, in denen der Steuerpflichtige zunächst eine Geschäftsbeziehung ohne Bezug zu einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet eingegangen ist und der Geschäftspartner erst im Nachgang in ein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet verzieht, können Verträge im Bereich der Lebensversicherung aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht vom Versicherer gekündigt werden. Entsprechend können die steuerlichen Belastungen des Betriebsausgabenabzugsverbots versicherungsseitig auch nicht durch eine Beendigung der Geschäftsbeziehung abgewendet werden.

Die Änderungen in den Nummern 1 und 2 des § 8 Satz 2 StAbwG sind technischer Natur, die sich aus der Einfügung der neuen Nummer 3 ergeben.

Zu Nummer 2 (§ 13 Absatz 1b - neu -)

Die Ergänzung im § 8 Satz 2 StAbwG ist erstmals ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden. Nach § 3 Absatz 2 Satz 2 StAbwG findet § 8 StAbwG erstmals im Veranlagungszeitraum 2025 in Bezug auf die nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiete Anwendung, die in der ursprünglichen Steueroasen-Abwehrverordnung in der Fassung vom 20. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5236) aufgeführt wurden. Die Änderung des § 8 Satz 2 StAbwG korrespondiert daher mit der erstmaligen Anwendung des § 8 StAbwG zum 1. Januar 2025.

Fz 90. Zu Artikel 44a - neu - (§ 16a - neu -, § 17 Absatz 18 - neu - 5. VermBG)

Nach Artikel 44 ist folgender Artikel einzufügen:

„Artikel 44a

Änderung des Fünften Vermögensbildungsgesetzes

Das Fünfte Vermögensbildungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. März 1994 (BGBl. I S. 406), zuletzt geändert durch ... , wird wie folgt geändert:

1. Nach § 16 wird folgender § 16a eingefügt:

„§ 16a Gleichstellung Wertpapierinstitute

Für die Anwendung der vorstehenden Vorschriften dieses Gesetzes sind Wertpapierinstitute im Sinne des Wertpapierinstitutsgesetzes den Kreditinstituten sowie den Kapitalverwaltungsgesellschaften im Sinne des Kapitalanlagegesetzbuchs gleichgestellt.“

2. Dem § 17 wird folgender Absatz angefügt:

„(18) § 16a ist rückwirkend ab Inkrafttreten des Wertpapierinstitutsgesetzes vom 12. Mai 2021 (BGBl. I S. 990) anzuwenden.“ “

Begründung:

Zu Nummer 1

Mit Inkrafttreten des Wertpapierinstitutsgesetzes vom 12. Mai 2021 (BGBl. I S. 990), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) geändert worden ist, ist im Bereich des Fünften Vermögensbildungsgesetzes eine Regelungslücke entstanden. Vermögenswirksame Leistungen können seither auch bei Wertpapierinstituten angelegt werden, bestehende Anlagen können auf Wertpapierinstitute übergehen. Das Fünfte Vermögensbildungsgesetz bildet diese Erweiterung der Anlageinstitutsformen bisher nicht ab. Wertpapierinstitute im Sinne des Wertpapierinstitutsgesetzes werden Kreditinstituten und Kapitalverwaltungsgesellschaften im Sinne des Kapitalanlagegesetzbuchs gleichgestellt.

Zu Nummer 2

Das Wertpapierinstitutsgesetz ist bereits am 26. Juni 2021 in Kraft getreten. Die im neuen § 16a EStG geregelte gesetzliche Gleichstellung von Wertpapierinstituten im Sinne des Wertpapierinstitutsgesetzes und Kreditinstituten sowie Kapitalverwaltungsgesellschaften im Sinne des Kapitalanlagegesetzbuchs gilt daher rückwirkend ab Inkrafttreten des Wertpapierinstitutsgesetzes.

Fz 91. Zu Artikel 44a - neu - (Änderung des Gesetzes zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft)

Mit dem vom Deutschen Bundestag bereits verabschiedeten Gesetz zur Verlängerung der Tarifermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wird die Tarifermäßigung nach § 32c des Einkommensteuergesetzes (EStG) um zwei Betrachtungszeiträume verlängert.

§ 32c Absatz 5 EStG in der vom Deutschen Bundestag beschlossenen Fassung enthält Tatbestände, die die Tarifermäßigung ausschließen. Ein Ausschlussgrund ist dabei der Verlustrücktrag aus einem Veranlagungszeitraum (VZ) des zweiten Betrachtungszeitraums in einen VZ des ersten Betrachtungszeitraums. Die mit diesem Gesetz beschlossene Fassung des § 32c Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG berücksichtigt nicht die Fallkonstellation, in der ein Verlust des ersten VZ des zweiten Betrachtungszeitraums in den vorletzten VZ des ersten Betrachtungszeitraums zurückgetragen wird.

Zur Vermeidung eines gesonderten Gesetzgebungsverfahrens wird der Deutsche Bundestag gebeten, zu prüfen, ob im Zuge der abschließenden Beratung des Entwurfs des Jahressteuergesetzes 2024 § 32c Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG dahingehend gefasst wird, dass die Anwendung der Tarifermäßigung voraussetzt, dass für negative Einkünfte, die im ersten VZ des Betrachtungszeitraums erzielt wurden, kein Verlustrücktrag nach § 10d Absatz 1 in den letzten oder den vorletzten VZ des vorangegangenen Betrachtungszeitraums vorgenommen wurde.

Begründung:

Die Schließung der Besteuerungslücke macht es erforderlich § 32c Absatz 5 EStG vor seiner Anwendung in der Besteuerungspraxis entsprechend klarzustellen.

Zur Vermeidung eines gesonderten Gesetzgebungsverfahrens bietet es sich an, die Änderung im Zuge des Verfahrens zum Jahressteuergesetz 2024 vorzunehmen.

B

92. Der **Ausschuss für Familie und Senioren** empfiehlt dem Bundesrat, gegen den Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes keine Einwendungen zu erheben.