

per E-Mail
Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin

Kürzel
NP/DE/FH/VJ/HS – S 08/24

Telefon
+49 30 27876-2

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
dstv.berlin@dstv.de

Datum
24.05.2024

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2024](#) (JStG 2024). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Wir erlauben uns anzumerken, dass die vorliegend gesetzte Frist zur Stellungnahme von vier Werktagen gegen unser Verständnis einer ordentlichen und konstruktiven Einbeziehung der Praxisexpertise spricht. Wir bitten inständig darum, künftig wieder zu angemessenen Fristen zur Beurteilung solch umfangreicher Gesetzesvorhaben zurückzukehren. Ausreichende Fristen sind zwingende Voraussetzung für eine bürokratiearme und interessengerechte Gesetzgebung. Nur so können Unstimmigkeiten und drohende Praxisprobleme hinreichend gewürdigt werden und die Gesetzgebungsqualität verbessert werden.

Aufgrund der kurzen Frist nehmen wir nachfolgend nur zu ausgewählten Aspekten Stellung. Wir behalten uns vor, zu einem späteren Zeitpunkt, bzw. zum Regierungsentwurf des JStG 2024, darüberhinausgehende Hinweise zu adressieren.

B. Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024)

Artikel 2 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [Tag nach Verkündung (TnV)]

Zu Nummer 1 – Steuerbefreiung für kleine PV-Anlagen, § 3 Nr. 72 EStG-E

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG eingeführt. Die Steuerbefreiung soll nun modifiziert werden (§ 3 Nr. 72 EStG-E). So soll die für die Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister grundsätzlich auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht werden. Die bisherige Grenze für sonstige Gebäude i.S.d. § 3 Nr. 72 Buchst. b EStG würde damit von 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit verdoppelt. Ferner wird durch die Anpassung klargestellt, dass auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten PV-Anlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind.

Petition: Der DStV begrüßt sowohl die Anhebung auf 30 kW (peak) als auch die genannte Klarstellung. Um den Anreiz für die Installation der Anlagen nicht zu gefährden, rät er zur Kontinuität der Regelung. Andernfalls könnten Steuerpflichtige bei Neuanschaffungen zurückhaltender werden, da sie auf „noch günstigere“ Konditionen warten könnten.

Zu Nummer 5 – Übermittlung von Vorsorgeaufwendungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, § 10 Abs. 2c EStG-E

Der Entwurf sieht vor, ein weiteres elektronisches Bescheinigungsverfahren einzuführen. Demnach sollen die gesetzlichen Rentenversicherungen, die landwirtschaftliche Alterskasse sowie die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, die von den Versicherten geleistet und an diese erstatteten Beiträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln haben; vorausgesetzt, diese wurden noch nicht im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung übermittelt.

Die bislang mitunter notwendige papiergebundene Nachweisführung würde damit künftig entfallen.

Petition: Der DStV lobt den geplanten Abbau von Medienbrüchen durch die sachgerechte Ausweitung der Datenübermittlung durch Dritte i.S.d. § 93c AO.

Zu Nummer 10 Buchstabe a) Doppelbuchstabe aa) Dreifachbuchstabe bbb) – Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E

In § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E ist die ertragsteuerliche Behandlung von Mobilitätsbudgets geregelt. Gewährt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Leistungen aus einem Mobilitätsbudget, kann die Besteuerung pauschal mit 25% erfolgen, soweit die Leistungen den Höchstbetrag von 2.400 € im Kalenderjahr nicht übersteigen. Hierdurch können Mobilitätsbudgets für E-Scooter, die gelegentliche Nutzung von Car-, Bike- und anderen Sharing-Angeboten sowie Fahrdiensten (z.B. Uber) zukünftig pauschal besteuert werden. Dies können positive Anreize für die Unterstützung der sog. „New Mobility“-Fortbewegung sowie für eine klimafreundliche Mobilität sein.

Petition: Der DStV begrüßt die Regelung zur Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets unter Berücksichtigung der sog. „New Mobility“.

Zu Nummer 10 Buchstabe a) Doppelbuchstabe bb) – Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung, § 40 Abs. 2 Satz 4 EStG-E

Mit § 40 Abs. 2 Satz 4 EStG-E wird geregelt, dass für das den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Mobilitätsbudget die Aufwendungen des Arbeitgebers (inkl. Umsatzsteuer) als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung herangezogen werden. Dies stellt eine Vereinfachung für die Arbeitgeber sowie bürokratische Entlastung dar.

Die Klarstellung in der Gesetzesbegründung ([a.a.O., S. 136](#)), dass von der Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E nur die Leistungen erfasst sind, die beim Arbeitnehmer dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften nach § 19 EStG führen, begrüßt der DStV.

Petition: Der DStV bewertet die Regelung, dass als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E die Aufwendungen des Arbeitgebers (inkl. Umsatzsteuer) zugrunde gelegt werden, positiv.

Artikel 4 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2025]

Zu Nummer 1 – Bonusleistungen, § 10 Abs. 2b Satz 2 und 3 EStG-E

In § 10 Abs. 2b Satz 2 und 3 EStG-E wird geregelt, dass die auf Grundlage von § 65a SGB V von Krankenkassen geleisteten Bonuszahlungen bis zu einer Höhe von 150 € pro versicherte Person

und Beitragsjahr den Sonderausgabenabzug nicht mindernde Leistungen der Krankenkasse sind. Übersteigt die Summe der Bonusleistungen den Betrag von 150 €, soll in Höhe des übersteigenden Betrags eine Beitragserstattung vorliegen, die den Sonderausgabenabzug mindert. Der Steuerpflichtige kann jedoch nachweisen, dass auch die Bonuszahlungen in Höhe des übersteigenden Betrags auf zusätzlichen Leistungen der gesetzlichen Krankenkasse beruhen. Damit wird die durch das BMF-Schreiben vom 16.12.2021 (Az. IV C 3 - S 2221/20/10012 :002, BStBl. 2022 I, S. 155) getroffene Vereinfachungsregelung für Bonusleistungen gesetzlicher Krankenkasse für gesundheitsbewusstes Verhalten gesetzlich verstetigt.

Der BFH hat sich mehrfach mit der einkommensteuerlichen Behandlung der Bonuszahlungen von gesetzlichen Krankenkassen befasst, zuletzt mit BFH-Urteil vom 06.05.2020 ([Az. X R 16/18](#)). Er ist zu dem Ergebnis gekommen, dass der von einer gesetzlichen Krankenkasse auf der Grundlage von § 65a SGB V gewährte Bonus für gesundheitsbewusstes Verhalten auch bei pauschaler Ausgestaltung keine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung darstellt, sofern durch sie konkret der Gesundheitsmaßnahme zuzuordnender finanzieller Aufwand des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise ausgeglichen wird.

Im Einzelfall ist die Frage, ob es sich bei den Bonuszahlungen für Gesundheitsmaßnahmen um zusätzliche Leistungen der Krankenkasse als Erstattung der vom Versicherten getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen oder um Beitragsrückerstattungen mit Minderung des Sonderausgabenabzugs handelt, nicht ohne Prüfung von Nachweisen zu beantworten. Der DStV begrüßt daher die Vereinfachungsregel in § 10 Abs. 2b Satz 2 und 3 EStG-E. Durch die Pauschalierung entfällt für einen Großteil der Steuerpflichtigen die Nachweispflicht, ob bzw. in welcher Höhe es sich bei den Bonusleistungen um zusätzliche Leistungen der Krankenkasse handelt. Die Finanzämter müssen nicht in jedem Einzelfall prüfen, wie die Bonusleistungen einkommensteuerrechtlich zu behandeln sind. Die Grenze von 150 € erscheint angemessen.

Petition: Der DStV begrüßt die gesetzliche Umsetzung der Vereinfachungsregel für Bonusleistungen von gesetzlichen Krankenkassen für gesundheitsbewusstes Verhalten in § 10 Abs. 2b Satz 2 und 3 EStG-E.

Artikel 9 – Änderung des Umwandlungssteuergesetzes [TnV]

Zu Nummer 1 – steuerliche Schlussbilanz, § 3 Abs. 2a UmwStG-E

Gemäß einem neuen § 3 Abs. 2a UmwStG-E soll die steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft der zuständigen Finanzbehörde spätestens 14 Monate nach dem steuerlichen Übertragungsstichtag elektronisch zu übermitteln sein. § 5b EStG soll entsprechend gelten.

Die Regelung ist insoweit nachvollziehbar, als dass die bereits bisher seitens der Finanzverwaltung vertretene Auffassung zur steuerlichen Schlussbilanz nebst Anwendung des § 5b EStG (vgl. Rn. 03.01 UmwStE) gesetzlich normiert wird.

Offen bleibt, ob nunmehr - entgegen Rn. 03.02 UmwStE - auch dann die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz durch elektronische Übermittlung erforderlich ist, wenn sie nicht für inländische Besteuerungszwecke benötigt wird.

Petition: Der DStV begrüßt die gesetzliche Festschreibung zur Erhöhung der Rechtssicherheit.

Zu Nummer 6 – Entnahmen/ Einlagen im Rückwirkungszeitraum, § 20 Abs. 2 UmwStG-E

Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E ermittelt sich das eingebrachte Betriebsvermögen im Sinne des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 und 4 sowie Satz 4 UmwStG *„unter Berücksichtigung der Entnahmen und Einlagen im Sinne des Absatzes 5 Satz 2.“* Diese Neuregelung soll *„erstmalig auf Einbringungen anzuwenden [sein], wenn in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen worden ist.“* (§ 27 Abs. 23 UmwStG-E). Damit liegt eine unechte Rückwirkung vor.

Hintergrund hierfür sei – so die Gesetzesbegründung –, dass sich der BFH mit seiner Entscheidung vom 7.3.2018 ([Az. I R 12/16](#)), wonach in Einbringungsfällen durch Entnahmen im steuerlichen Rückwirkungszeitraum negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile entstehen können, der langjährigen Verwaltungsauffassung entgegengestellt hat. Es entspreche der Gesetzesintention des § 20 UmwStG, negative Anschaffungskosten zu vermeiden. Dies sei auch der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses zum Steueränderungsgesetz vom 6.11.2015 ([BT-Drs. 18/6094, S. 84](#)) zu entnehmen.

Wir weisen darauf hin, dass der Gesetzgeber gemäß o.g. BT-Drucksache die Entstehung negativer Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile und die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung lediglich im Falle der Gewährung sonstiger Gegenleistungen einschränken wollte, nicht aber z.B. bei Entnahmen im Rückwirkungszeitraum.

Außerdem wurde durch § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG 2006 die alte Rechtslage bis zu der absoluten Grenze von 500.000 € beibehalten, weil insbesondere für kleinere und mittlere Unternehmen keine Steuerverschärfung eintreten sollte. Eine solche Steuerverschärfung tritt aber nunmehr mit § 20 Abs. 5 Satz 5 UmwStG-E ein, weil künftig ein Buchwertansatz des eingebrachten Betriebsvermögens nicht mehr möglich ist, soweit dieses unter Berücksichtigung von Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum negativ wird. Die Buchwerte sind insoweit aufzustocken.

Ob die Regelung in § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E tatsächlich dazu beiträgt, im Falle sog. „Überentnahmen“ im Rückwirkungszeitraum, negative Anschaffungskosten der im Zuge der Einbringung erhaltenen Anteile zu vermeiden, ist jedoch zweifelhaft. Ggf. kann durch die Aufstockung gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG das eingebrachte Betriebsvermögen nicht negativ sein. Dennoch entstehen aufgrund der Regelung in § 20 Abs. 5 Satz 3 UmwStG negative Anschaffungskosten der erhaltenen Anteile. Hier dürfte noch Nachbesserungsbedarf seitens des Gesetzgebers bestehen.

Auch mit Blick auf die Auswirkungen von Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum auf § 27 KStG wären ggf. noch klarstellende gesetzliche Regelungen hilfreich.

Petition: Der DStV regt mit Blick auf die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E Nachbesserungen an. Dies gilt gleichfalls mit Blick auf die Auswirkungen von Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum auf § 27 KStG.

Zu Nummer 7 – Vorzeitige Beendigung der Sperrfrist, § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E

Nach herrschender Meinung kann nach § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG die siebenjährige Sperrfrist nach einem qualifizierten Anteilstausch i.S. des § 21 UmwStG vorzeitig durch eine Veräußerung beendet werden, wenn und soweit die im Zuge des Anteilstausches erhaltenen Anteile unter Fortführung der Buchwerte bzw. der Anschaffungskosten nach den §§ 20 oder 21 UmwStG in eine andere Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft weiter eingebracht werden. Hintergrund:

§ 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG setzt nicht voraus, dass die Einbringung als Veräußerungsvorgang i.S. von Rn. 00.02 UmwStE zu einer Aufdeckung stiller Reserven führen muss.

Dem tritt die Finanzverwaltung in Rn. 22.17 UmwStE-E entgegen. Sie vertritt die Auffassung, dass eine sperrfristbeendende Veräußerung i.S. von § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG nur vorliegt, wenn die vorangehende Veräußerung der erhaltenen Anteile durch den Einbringenden die vollständige Aufdeckung der stillen Reserven zur Folge hatte. Damit soll die Anwendung des sog. Holding-Modells unterbunden werden. Diese Ausführungen im UmwStE dürften jedoch – mangels gesetzlicher Regelung, einschlägiger Rechtsprechung etc. – nicht ausreichen, um diese Gestaltungen wirksam zu unterbinden, so auch der [Bundesrechnungshof in seinem „Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen“ vom 30.11.2023, Tz. 7.](#)

Folglich soll nunmehr in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG eine klarstellende Formulierung der gesetzgeberischen Intention erfolgen, indem eingefügt wird, dass eine Veräußerung nur vorliegt, wenn diese „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ erfolgt.

Eine zeitliche Anwendungsregelung ist hierfür derzeit nicht vorgesehen, sodass die Änderung für alle noch offenen Fälle nach Inkrafttreten des JStG 2024 greifen dürfte. Bislang hat sich die Änderung jedoch lediglich im [Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes](#) (Rn. 22.17 UmwStE-E) – bislang nicht final veröffentlicht – angedeutet, sodass fraglich ist, ob es sich tatsächlich nur um eine Klarstellung und nicht um eine konstitutive Gesetzesänderung handelt. Der DStV sieht die fehlende zeitliche Anwendungsregelung daher kritisch.

Petition: Zur Änderung des § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG ist gegenwärtig keine zeitliche Anwendungsregelung vorgesehen. Diese sollte im weiteren Gesetzgebungsverfahren unter Berücksichtigung der Rechtssicherheit nachgeholt werden.

Artikel 12 – Änderung der Abgabenordnung [TnV]

Zu Nummer 5 Buchstabe a) – Ausschluss alternativer elektronischer Kommunikation bei Verfügbarkeit sicherer elektronischer Verfahren, § 87a Abs. 1 Satz 2 AO-E

Mit § 87a Abs. 1 Satz 2 AO-E soll die Übermittlung von Nachrichten und Dokumenten an Finanzbehörden mit einer qualifizierten Signatur oder über das besondere Behördenpostfach eingeschränkt werden. Außerhalb gerichtlicher Verfahren sollen diese Kommunikationswege bei

Verfügbarkeit eines sicheren elektronischen Verfahrens, dass den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität der Daten gewährleistet, nur noch dann zulässig sein, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.

Damit soll die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigen oder ihren Bevollmächtigten und den Finanzbehörden auch in Bezug auf die Übermittlung von Anhängen oder anderen Informationen vorrangig über die Verfahren ELSTER bzw. über die Schnittstelle ERiC abgewickelt werden. Ziel ist es, die Beeinträchtigung des Massenverfahrens durch auf andere Weise übermittelte Daten zu minimieren und so die Belastung der Finanzverwaltung nicht zusätzlich zu erhöhen ([a.a.O., S. 171](#)).

Die Kommunikation von den Steuerpflichtigen oder deren Bevollmächtigten mit der Finanzverwaltung erfolgt bereits heute häufig über ELSTER bzw. ERiC. Allerdings existieren für die Datenübermittlung mittels ELSTER bzw. ERiC bestimmte technische Begrenzungen, wie beispielsweise die Einschränkung auf maximal 100 Seiten je PDF und 20 PDF-Dokumente. In der Praxis ist es jedoch nicht unüblich, längere Schriftsätze oder weitere Unterlagen zu übermitteln, welche in Anzahl und Länge über diese Begrenzungen hinausgehen.

Es bedarf daher der Möglichkeit, diese Daten auch weiterhin unkompliziert den Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen. Es darf nicht so sein, dass die Finanzverwaltung ihre Kenntnis von steuerrelevanten Tatbeständen quasi verweigern kann, wenn deren Umfang die technischen Begrenzungen überschreitet.

Auf der anderen Seite zeigen die Praxiserfahrungen, dass auch die Kommunikation ausgehend von den Finanzbehörden mit den Steuerpflichtigen oder deren Bevollmächtigten zunehmend elektronisch abgewickelt werden sollte. Denn allzu oft werden Anforderungen und Nachfragen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens durch die Finanzbehörden schriftlich per Brief gestellt. Dies erfordert in vielen Kanzleien dann zunächst eine eigenständige Digitalisierung dieser Schreiben, bevor die Anfragen dann mit den Steuerpflichtigen besprochen und im Anschluss daran bearbeitet werden können. Auch hier sollten Maßnahmen ergriffen werden, um die Verfahren digital auszugestalten und zusätzlichen Bürokratieaufwand zu verringern.

Petition: Aus Sicht des DStV sollte klargestellt werden, dass eine alternative elektronische Kommunikation in jedem Fall dann erfolgen darf, wenn das zur Verfügung stehende sichere

elektronische Verfahren aufgrund technischer Begrenzungen für die Übermittlung der Daten nicht ausreichend ist. Darüber hinaus regt der DStV an, auch die von den Finanzbehörden ausgehende Kommunikation über die elektronisch zur Verfügung stehenden Verfahren abzuwickeln.

Zu Nummer 5 Buchstabe c) – Ausweitung der elektronischen Identifikationsnachweise zur Ersetzung der Schriftform durch Abgabe von Erklärungen in einem elektronischen Format, § 87a Abs. 3 Sätze 4 bis 8 AO-E

Mit den in § 87a Abs. 3 AO-E eingefügten neuen Sätzen 4 bis 8 werden die Voraussetzungen für den Identitätsnachweis bei einer die Schriftform ersetzenden elektronischen Abgabe über öffentlich zugängliche Netze ausgeweitet. Zukünftig kann der Identitätsnachweis zusätzlich anhand eines von der Finanzverwaltung eingerichteten sicheren Identifizierungsverfahren im Sinne des § 87a Abs. 6 AO erfolgen. Darüber hinaus wird geregelt, dass den Erklärenden bei einer elektronischen Übermittlung von Erklärungen mit einem Eingabegerät oder über ein öffentlich zugängliches Netz Gelegenheit zur Überprüfung der gesamten Erklärung auf Vollständigkeit und Richtigkeit gegeben werden muss.

In Anlehnung an die Änderungen des § 3a VwVfG soll dies nun auch in der Abgabenordnung für die ohnehin immer seltener erforderliche Ersetzung der Schriftform entsprechend geregelt werden.

Petition: Der DStV begrüßt die Änderungen.

Zu Nummer 5 Buchstabe e) – Einschränkung alternativer elektronischer Übermittlung amtlich vorgeschriebener Datensätze, § 87a Abs. 6 Satz 1 AO-E

Mit der geänderten Fassung von § 87a Abs. 6 Satz 1 AO-E soll ein genereller Vorrang der Übermittlung amtlich vorgeschriebener Daten mit einem sicheren Verfahren, das den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet, geregelt werden. Eine andere Übermittlungsart soll nur dann möglich sein, wenn dies gesetzlich vorgesehen ist.

Mit der Regelung soll klargestellt werden, dass andere, insbesondere weniger sicherere Verfahren nur dann zulässig sind, wenn diese entsprechend gesetzlich bestimmt sind.

Petition: Der DStV begrüßt die Änderungen grundsätzlich. Er regt jedoch an, dass die Bundesregierung im Sinne einer umfassenden Datensicherheit prüfen sollte, ob weniger sichere Verfahren, die nach anderen gesetzlichen Bestimmungen zulässig sind, durch sicherere Verfahren ersetzt und vereinheitlicht werden können.

Zu Nummer 10 Buchstabe b) – Unterrichtung der Steuerpflichtigen über die ihnen zugewiesene Identifikationsnummer bzw. Wirtschafts-Identifikationsnummer, § 139a Abs. 1a AO-E

Mit dem neu eingefügten § 139a Abs. 1a AO-E soll geregelt werden, dass natürliche Personen über ihre Identifikationsnummer unverzüglich zu unterrichten sind. Für wirtschaftlich Tätige wird geregelt, dass ihnen die Wirtschafts-Identifikationsnummer in entsprechender Anwendung des § 87a Abs. 8 AO elektronisch, hilfsweise schriftlich mitzuteilen sind. Ebenso wird festgelegt, dass wirtschaftlich Tätige oder ihre Bevollmächtigten sich hierfür ein Postfach von den Landesfinanzbehörden zur elektronischen Bekanntgabe nach § 122a AO einrichten lassen sollen.

Damit wird für natürliche Personen als einzige Form der Unterrichtung die Papierform festgelegt. Für wirtschaftlich Tätige wird im Interesse eines weitgehend digitalen Verfahrens grundsätzlich die elektronische Übermittlung vorgeschrieben. Unter welchen konkreten Voraussetzungen von der elektronischen Mitteilung abgesehen und die hilfsweise schriftliche Mitteilung erfolgen kann, wird weder im Gesetz noch in der Begründung näher ausgeführt. Insoweit besteht hier rechtliche Ungewissheit, unter welchen Voraussetzungen die Mitteilung schriftlich erfolgen kann. Zwar soll nach Artikel 12 Nummer 12 Buchstabe b) in § 139d Satz 2 AO-E in einer Rechtsverordnung bestimmt werden können, unter welchen Voraussetzungen die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c Abs. 1 AO sowie die Unterscheidungsmerkmale nach § 139c Abs. 5a AO einem Bevollmächtigten im Sinne des § 80a Abs. 2 oder des § 123 AO mitgeteilt werden können. Jedoch ist anhand des Wortlauts der Regelung nicht davon auszugehen, dass die Voraussetzungen, wann die hilfsweise schriftliche Mitteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer zulässig ist.

Petition: Der DStV regt an, zu prüfen, ob die Unterrichtung von natürlichen Personen über ihre Identifikationsnummer nicht - zumindest freiwillig - auch elektronisch erfolgen kann, um auch für diese Personen ein digitales Verfahren anzubieten. Darüber hinaus erscheint es dem DStV im Sinne einer klaren und rechtssicheren Umsetzung der Norm ratsam, zu konkretisieren, unter welchen Voraussetzungen die Mitteilung der Wirtschafts-Identifikationsnummer an wirtschaftlich Tätige hilfsweise schriftlich erfolgen kann.

Artikel 21 – Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2025]

Zu Nummer 3 – Ort von virtuellen Veranstaltungen, § 3a Abs. 3 UStG-E

Der Ort virtueller Veranstaltungen im B2C-Kontext, z.B. per Streaming, soll an dem Ort als erbracht gelten, an dem der Empfänger ansässig ist, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 3a Abs. 3 UStG-E). Damit setzt der Gesetzgeber Art. 53, 54 MwStSystRL um. Dies ist im Grundsatz nicht zu beanstanden.

Die Formulierung entspricht überdies der Ortsbestimmung für auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG. Für solche auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen sieht die MwStVO bestimmte Vermutungsregelungen bezüglich des Ortes des Dienstleistungsempfängers vor (Art. 24a -24c MwStVO); gleichfalls gelten besondere Regelungen zu Beweismitteln für die Bestimmung des Ortes des Dienstleistungsempfängers bzw. zur Widerlegung der Vermutungen (Art. 24e – 24f MwStVO).

Für virtuelle Veranstaltungen gelten diese Vermutungsregelungen bzw. diese Regelungen zu Beweismitteln nicht. Die Abgrenzung einer „virtuellen Veranstaltung“ von einer „auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung“ ist mithin durchaus wichtig. Sie dürfte, je nach Veranstaltungsformat, in der Praxis streitbehaftet sein.

Petition: Der DStV empfiehlt, mindestens in der Gesetzesbegründung weitere Ausführungen zur Abgrenzung „virtueller Veranstaltungen“ von „auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen“ zu ergänzen. Insbesondere wären Ausführungen zu solchen Fällen hilfreich, in denen Veranstaltungsaufzeichnungen zum Download – und somit ohne Interaktionsmöglichkeit – angeboten werden.

Zu Nummer 15 – Besteuerung der Kleinunternehmer, § 19 UStG-E

Mit der vorgeschlagenen Änderung der Besteuerung der Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG-E) wird die [Richtlinie \(EU\) 2020/285 des Rates vom 18.2.2020](#) grundsätzlich umgesetzt. Dennoch möchten wir in diesem Zusammenhang Nachfolgendes ergänzen:

Zu Nummer 15 – Besteuerung der Kleinunternehmer, Umsatzgrenzen, § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG-E

Der oben genannte Entwurf passt die Grenzen für die umsatzsteuerliche Kleinunternehmerregelung entsprechend den europarechtlichen Vorgaben an.

Die Steuerbefreiung soll demnach dann greifen, wenn der Gesamtumsatz des Vorjahres maximal 25.000 € beträgt und im laufenden Kalenderjahr 100.000 € nicht überschreitet.

Petition: Es ist positiv anzumerken, dass Deutschland von der Möglichkeit des Art. 288a Abs. 1 Satz 4 MwStSystRL Gebrauch macht und die genannte Obergrenze von 100.000 € einführen möchte. Andernfalls hätte nach den neuen EU-Vorgaben jede Überschreitung der 25.000 €-Grenze (auch unterjährig) zu einem Wechsel in die Regelbesteuerung geführt. Nichtsdestotrotz dürften die Fälle, in denen die 100.000 €-Umsatzschwelle überschritten wird, in der Praxis mitunter problematisch werden.

Insofern regt der DStV mindestens ein BMF-Schreiben an, welches naheliegende Praxisfragen klärt: Gerade, wenn mehrere Umsätze zeitgleich ausgelöst werden, wird sich die Frage stellen, welcher Umsatz genau nun für das Überschreiten der Umsatzschwelle verantwortlich war. Schließlich wirkt sich dies unmittelbar auf die Pflichten zur Erstellung ordnungsgemäßer Rechnungen aus. Auch Auswirkungen von etwaigen Rücksendungen bzw. Stornos und deren etwaige Rückwirkung auf die relevanten Umsatzschwellen sollten geklärt werden.

Zu Nummer 15 – Besteuerung der Kleinunternehmer mit Blick auf die Einführung der eRechnung, § 19 Abs. 1 UStG-E

Umsätze von Kleinunternehmern sollen unter Einhaltung der geplanten Umsatzgrenzen als „steuerfrei“ qualifiziert werden (§ 19 Abs. 1 UStG-E). Systematisch stellt das eine Änderung zum Status quo dar, in dem die entsprechende Steuer nur „nicht erhoben“ wird (§ 19 Abs. 1 UStG in der aktuellen Fassung).

Diese systematische Umqualifizierung in steuerfreie Umsätze ist mit Blick auf die Regelungen zur eRechnung im Wachstumschancengesetz ([BGBl. 2024 I, S. 23 ff.](#)) durchaus interessant. So regelt § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG die Pflicht zur Ausstellung einer eRechnung im inländischen B2B-Fall, „wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 steuerfrei ist.“ Für diese bezeichneten steuerfreien Umsätze besteht daher keine Pflicht zur Ausstellung von eRechnungen. Für künftig ebenfalls „steuerfreie“ Umsätze von umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern hingegen bestünde diese Pflicht.

Petition: Es ist aus unserer Sicht nicht gerechtfertigt, für steuerfreie Umsätze von Kleinunternehmern im Grundsatz eine eRechnungspflicht zu fordern, während Umsätze, die nach

§ 4 Nummer 8 bis 29 steuerfrei sind, keine solche Verpflichtung nach sich ziehen. Insofern wäre es sachgerecht, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG wie folgt anzupassen:

In den folgenden Fällen ist er zur Ausstellung einer Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung verpflichtet, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 bzw. § 19 Abs. 1 steuerfrei ist:

- 1. für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen; die Rechnung ist als elektronische Rechnung nach Absatz 1 Satz 3 und 6 auszustellen, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete ansässig sind;*
- 2. für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist;*
- 3. für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als in den Nummern 1 oder 2 genannten Empfänger.“*

Zu Nummer 22 – Verlängerung der Übergangsfrist für § 2b UStG, § 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E

Die bereits mehrfach verlängerte Übergangsfrist für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand soll erneut um weitere zwei Jahre bis einschließlich Ende 2026 verlängert werden (§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung bestünden grundlegende Rechtsanwendungsfragen fort, welche bei den Verantwortlichen zu großer Verunsicherung führen würden. Ferner seien neue Rechtsfragen hinzugekommen, die noch nicht abschließend geklärt werden konnten (vgl. [a.a.O., S. 209](#)).

Petition: Es ist zu erwarten, dass eine Übergangsfrist für die öffentliche Hand von dann insgesamt 11 Jahren bei Unternehmen der Privatwirtschaft Unmut auslöst. Schließlich sehen sie sich regelmäßig mit Rechtsänderungen und offenen Rechtsfragen konfrontiert, ohne dass ihnen ein vergleichbarer zeitlicher Aufschub zuteilwird. Insbesondere der Hinweis, eine wesentliche Beeinträchtigung des Wettbewerbs durch die erneute Verlängerung bestünde nicht (vgl. [a.a.O., S. 210](#)) überzeugt nicht. Schließlich war der Abbau bestehender Wettbewerbsverzerrungen durch wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand der Ausgangspunkt der Reform des § 2b UStG. In der Gesetzesbegründung sollten die aktuellen Schwierigkeiten und Rechtsfragen konkret benannt werden. Dies könnte das Verständnis für die Verschiebung erhöhen.

Artikel 22 – Weitere Änderungen des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2026]

Zu Nummer 7 – Rechnungspflichtangabe, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nummer 6a UStG-E

Der Entwurf sieht entsprechend zu den zeitlichen Änderungen des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 UStG-E) eine neue Pflichtangabe in Rechnungen für sog. Ist-Versteuerer vor. Diese sollen in ihren Rechnungen einen entsprechenden Hinweis auf die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten aufnehmen müssen (vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nummer 6a UStG-E).

Petition: Die geforderte Rechnungsangabe ist im Grundsatz nicht zu beanstanden. Gleichwohl wird sie zu buchhalterischem Mehraufwand führen, da die periodengerechte Vorsteuerabzugsberechtigung mithin regelmäßig zu prüfen ist. Ergänzend regt der DStV eine klarstellende Ergänzung dahingehend an, dass Leistungs- und damit Rechnungsempfänger beim Fehlen eines entsprechenden Hinweises auf eine Ist-Versteuerung stets darauf vertrauen dürfen, dass der Leistende ein sog. Soll-Versteuerer ist und sie entsprechend den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 Buchst. b UStG-E geltend machen dürfen.

C. Ergänzende DStV-Anregungen

Erforderliche Anpassung im Grunderwerbsteuerrecht

Durch das Gesetz zur Förderung geordneter Kreditzweitmärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditzweitmärkteförderungsgesetz) vom 22. Dezember 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) wurde § 24 GrEStG eingeführt. Hierin wird klargestellt, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer weiterhin, auch nach Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zum 01.01.2024, als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Der DStV begrüßt dies grundsätzlich sehr.

Durch Artikel 30 des Kreditzweitmärkteförderungsgesetzes wurde jedoch festgelegt, dass § 24 GrEStG nur befristet bis zum 31.12.2026 anzuwenden ist. Hierdurch besteht enorme Rechtsunsicherheit für die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Berater. Fraglich ist, ob es bei den bis zum 31.12.2026 getätigten Grundstücksübertragungen nach §§ 5, 6 GrEStG zum 01.01.2027 zu einer Nachversteuerung durch Verletzung laufender Nachbehaltensfristen kommen wird. Hier ist eine gesetzliche Klarstellung geboten, dass durch Aufhebung des § 24

GrEStG zum 1.1.2027 keine Nachversteuerung für bis dahin realisierte Übertragungen ausgelöst wird.

Petition: Der DStV regt dringend eine gesetzliche Klarstellung an, dass es für bis zum 31.12.2026 durchgeführte Grundstücksübertragungen von einem oder mehreren Gesamthändlern auf die Gesamthand (§ 5 GrEStG) oder von einer Gesamthand auf einen oder mehrere Gesamthändler (§ 6 GrEStG) nicht zum 01.01.2027 zu einer Verletzung der Nachbehaltensfristen der §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG kommt.

Weitere erforderliche Anpassungen der Abgabenordnung

Werden Daten nach Inkrafttreten der *Buchführungsdatenschnittstellenverordnung – DSFinVBV* nicht nach der Vorgabe der einheitlichen Schnittstelle zur Verfügung gestellt, hat dies massive Auswirkungen. Gem. § 158 Abs. 2 Nr. AO würde dann die Beweiskraft der Buchführung begrenzt. In Folge hätte die Finanzverwaltung eine Schätzungsbefugnis (§ 162 Abs. 2 Satz 2 AO).

Aus Sicht des DStV ist diese Rechtsfolge in keiner Weise gerechtfertigt. Die technische Aufbereitung der Daten sollte sich nach seinem Verständnis nicht derart massiv auf die Beweiskraft der Buchführung auswirken. Die Beweiskraft der Buchführung sollte sich vielmehr an der Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung messen lassen. Der BFH hat hierzu entschieden, dass das Ergebnis einer formell ordnungsgemäßen Buchführung erst dann verworfen werden kann, soweit die Buchführung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit materiell unrichtig ist (BFH, Urt. V. 09.08.1991, III R 129/85, BStBl. 1992, II 55).

Das Übermitteln der Daten via einheitlicher Schnittstelle nach den für die Finanzverwaltung dienlichen Maßstäben, ist nicht mit einem Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung gleichzusetzen.

Petition: Wenngleich diese Diskussion nicht Gegenstand des vorliegenden Entwurfs ist, weist der DStV ausdrücklich darauf hin, dass er die sich ergebenden Rechtsfolgen kritisiert. Aus seiner Sicht sollte § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO daher im Rahmen des weiteren parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2024 gestrichen werden.

Wir freuen uns, wenn Sie unsere Ausführungen berücksichtigen. Für einen weitergehenden fachlichen Austausch stehen wir sehr gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
(Hauptgeschäftsführer)

gez.
Daniela Ebert, LL.M.
(Referatsleiterin Steuerrecht)

gez.
StBin Dipl.-Volksw. Dr. Franziska Hoffmann
(Referatsleiterin Steuerrecht)

gez.
StBin Dipl.-Hdl. Vicky Johrden
(Referatsleiterin Steuerrecht)

gez.
Dipl. Wirt.-Jur. (FH) Henry Scheel
(Referatsleiter Steuerrecht)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) vertritt als Spitzenorganisation die Angehörigen der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe auf nationaler und internationaler Ebene gegenüber Politik, Exekutive und weiteren Stakeholdern. In seinen 15 Mitgliedsverbänden sind 36.500 - überwiegend in eigener Kanzlei oder Sozietät tätige - Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer sowie Berufsgesellschaften freiwillig zusammengeschlossen.
