

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Nils Weith
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVA2@bmf.bund.de

Kürzel	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
Me/DE/VJ/FH/LR – S 05/23	+49 30 27876-380	+49 30 27876-799	liane.richter@dstv.de	24.07.2023

Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung u. Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness](#) (Wachstumschancengesetz). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Durch das Wachstumschancengesetz soll die Wirtschaft und damit auch kleine und mittlere Unternehmen (KMU) deutlich entlastet werden. Hierfür setzt der vorbezeichnete Entwurf positive Impulse.

Gleichwohl beurteilen wir nicht alle Vorhaben positiv. Insbesondere die geplante Einführung einer Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen erachten wir als äußerst kritisch. Hierin sehen wir keineswegs die Chance auf Wachstum, wie der Name des Referentenentwurfs suggeriert. Vielmehr stellt eine solche Anzeigepflicht einen Angriff auf das verfassungsrechtlich besonders geschützte Vertrauensverhältnis zwischen Berufsstand und seinen Mandanten dar. Die Maßnahme sendet ein klares Signal des Misstrauens an die Wirtschaft und ihre Berater. Der Vorschlag geht mithin zulasten des Vertrauens in die Politik und dürfte vielmehr dämpfend als wachstumsfördernd wirken.

Dies vorausgeschickt nehmen wir gern zu ausgewählten Punkten des oben genannten Referentenentwurfs Stellung.

B. Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes

Artikel 2 - Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2023]

Zu Nummer 3 – Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas, Aufhebung der §§ 123-126 EStG

Auf die Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG), geregelt in den §§ 123 bis 126 EStG, soll verzichtet werden. Dies begrüßt der DStV außerordentlich. Bereits seit der Einführung setzt er sich für den Verzicht auf die Besteuerung ein, da Erfüllungs- bzw. Vollzugsaufwand für die Finanzverwaltung, die steuerlichen Berater und Steuerpflichtigen nach seiner Einschätzung immens sein und in keinem Verhältnis zum Ertrag stehen würden. Darüber hinaus erscheint uns ein effizienter Steuervollzug nicht möglich.

Der DStV rät eindringlich, auch auf die Besteuerung der seit März 2023 greifenden und rückwirkend auch die Monate Januar und Februar 2023 umfassenden Gas- und Wärmepreisbremse zu verzichten. Der mit einer Besteuerung verbundene Aufwand für die Steuerpflichtigen, insbesondere aber auch für die Steuerberaterinnen und Steuerberater, wäre enorm. Nach den Corona-Wirtschaftshilfen, der Energiepreispauschale und den Grundsteuererklärungen würde unser Berufsstand, im Besonderen die kleinen und mittleren Kanzleien, erneut massiv gefordert und das routinierte Tagesgeschäft durch den zusätzlichen bürokratischen Aufwand erheblich beeinträchtigt. Einige ausgewählte, nicht abschließende Aspekte skizzieren wir im Abschnitt „D. Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Preisbremsen: Ungeklärte Fragenkreise den Erfüllungs- bzw. Vollzugsaufwand betreffend“. Von den dort aufgeworfenen Problemen ausgehend, ist der im Referentenentwurf geplante Verzicht folgerichtig und bedeutet für alle Verfahrensbeteiligten eine große Erleichterung.

Petition: Der Verzicht auf die Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas ist über die Maße zu begrüßen. Darüber hinaus empfiehlt der DStV dringend, auch auf die Besteuerung der Gas- und Wärmepreisbremse zu verzichten. Die Bürokratiebelastungen für Steuerpflichtige, ihre steuerlichen Berater und die Finanzverwaltung wären – wie in Abschnitt „D. Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Gaspreisbremse: Ungeklärte Fragenkreise den Erfüllungs- bzw. Vollzugsaufwand betreffend“ aufgezeigt – enorm. Ein effizienter Steuervollzug wäre nicht möglich.

Artikel 3 - Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [TnV]

Zu Nummer 1 – Geringwertige Wirtschaftsgüter, § 6 Abs. 2 Satz 1 sowie Abs. 2a EStG-E

Der Schwellenwert zur Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) soll von 800 € auf 1.000 € angehoben werden. Zugleich sollen die Betragsgrenze für Sammelposten (Poolabschreibung) auf 5.000 € ausgeweitet sowie die Auflösungsdauer der Sammelposten von fünf Jahren auf drei Jahre reduziert werden.

Der DStV begrüßt die Anhebung des Schwellenwerts zur Sofortabschreibung auf 1.000 € ausdrücklich. Wir hatten in der Vergangenheit bereits mehrfach eine solche Erhöhung in Kombination mit einer Anpassung bzw. Abschaffung der Poolabschreibung gefordert, um eine spürbare bürokratische Entlastung für KMU schaffen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 12/18](#)).

Die geplante betragliche Anhebung des Sammelpostens in Verbindung mit einer verkürzten Abschreibungsdauer ist u.a. zu begrüßen, da keine besonderen Dokumentationspflichten (Verzeichnispflicht) für diese Wirtschaftsgüter bestehen. Darüber hinaus stellt die verkürzte pauschale Abschreibungsdauer von drei Jahren in der Bearbeitung eine deutliche Vereinfachung gegenüber einer Berücksichtigung der tatsächlichen – mitunter geringfügig unterschiedlichen – Nutzungs- und damit Abschreibungsdauern nach den amtlichen Abschreibungstabellen einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern in diesem Betragesegment dar.

Petition: Der DStV unterstützt die im Referentenentwurf enthaltenen Verbesserungen zur Anhebung der Sofortabschreibung für GWG sowie die Ausweitung der Poolabschreibung im Einklang mit einer kürzeren Abschreibungsdauer von drei Jahren.

Zu Nummer 2 – Sonderabschreibung, § 7g Abs. 5 EStG-E

Die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG soll von derzeit bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf bis zu 50 % angehoben werden.

Der DStV unterstützt diese Maßnahme zur Förderung der Liquidität und Investitionen von KMU ausdrücklich.

Petition: Der DStV spricht sich ausdrücklich für die geplante Anhebung der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG auf bis zu 50 % aus.

Zu Nummer 7 – Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG-E

Gemäß dem Referentenentwurf soll die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG auch für diejenigen Unternehmer eröffnet werden, deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen. Hierzu sind zwei zentrale Maßnahmen vorgesehen: eine Anpassung der Verwendungsreihenfolge sowie der Einbezug von Ertragsteuern in den begünstigungsfähigen Gewinn.

Der DStV spricht sich seit geraumer Zeit nachdrücklich für eine mittelstandsfördernde Reform der Thesaurierungsbegünstigung aus. Der gegenwärtige Zuschnitt der Regelung – wie er durch die Unternehmensteuerreform 2008 eingeführt wurde – kommt allein großen Personenunternehmen zugute. Die enorme Komplexität bildet die besonderen Bedürfnisse von KMU nicht ab.

In der Vergangenheit hatten wir daher wiederholt die derzeit bestehenden gesetzlichen Hürden für KMU skizziert und Vorschläge für eine deutlich attraktivere Gestaltung des Instruments vorgelegt (vgl. u.a. [DStV-Positionen zur Bundestagswahl 2021](#), [DStV-Stellungnahme S 01/23](#)).

Den zentralen Aspekt einer mittelstandsfördernden Reform der Thesaurierungsbegünstigung bildet ein Aufbrechen der derzeitigen starren Steuersätze auf die Rücklage des Gewinns und auf dessen spätere Ausschüttung. Die hieraus gegenwärtig resultierende Gesamtsteuerbelastung macht eine Inanspruchnahme für KMU unterhalb des Spitzensteuersatzes unattraktiv. Hintergrund: Mit niedrigen tariflichen Steuersätzen nimmt die (temporäre) Steuerersparnis für thesaurierte Gewinne durch § 34a EStG ab, während die relative Höherbelastung im Entnahmefall zunimmt.¹

Diese Maßnahmen werden mit dem Referentenentwurf leider nicht aufgegriffen. Wir regen daher nachdrücklich an, diesen Punkt in die weiteren Diskussionen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung aufzunehmen.

Darüber hinaus begrüßt der DStV die nunmehr im Referentenentwurf enthaltenen Verbesserungsvorhaben. Demnach soll

¹ Vgl. Houben/Maiterth, FR 2008, S. 1044 ff.

a) der begünstigungsfähige Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Abs. 1 EStG entnommen werden, erhöht werden.

Gegenwärtig bleiben Entnahmen für Gewerbe- und Einkommensteuerzahlungen, die auf den nicht entnommenen Gewinn entfallen, bei der Förderung unberücksichtigt. Sie werden nicht dem Thesaurierungssteuersatz unterworfen, sondern müssen aus voll versteuertem Einkommen geleistet werden. Die Begünstigung greift folglich auch bei vollständiger Einbehaltung nicht für den gesamten Gewinn. Dies führt zu Belastungsunterschieden gegenüber Kapitalgesellschaften.

Die nunmehr geplante Anpassung kann daher eine stärkere Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften bewirken. Überdies sollen

b) steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, zukünftig vorrangig entnommen werden können (Verwendungsreihenfolge).

Gegenwärtig können Altrücklagen aus der Zeit vor der Anwendung der Thesaurierungsbegünstigung nur nachrangig entnommen werden. Die Folge: In der Praxis werden vielfach vor der erstmaligen Bildung der Thesaurierungsrücklage die Altreserven aus dem Betrieb entzogen. Das Ziel der Eigenkapitalstärkung wird damit konterkariert.

Darüber hinaus verschärft die geltende Reihenfolge die Situation der Unternehmen in der Krise: Sieht sich ein Steuerpflichtiger aufgrund der Liquiditätsnot kurzfristig gezwungen, Reserven zu nutzen, sind die Altrücklagen blockiert. Die Rücklagen, für die die Thesaurierungsbegünstigung genutzt wurde, müssten nachversteuert werden. Das schwächt die Liquidität des Unternehmers zusätzlich. Ein entscheidender Grund gegen eine Anwendung des § 34a EStG ist folglich ein absehbarer Entnahmebedarf und damit das Risiko einer zeitnahen Nachversteuerung.²

Der DStV begrüßt daher die geplante Möglichkeit zur vorrangigen Entnahme von Altrücklagen und steuerfreien Gewinnen. Allerdings soll die Anpassung erst für solche steuerfreien und tarifbesteuerten Gewinne greifen, die nach dem 31.12.2023 im Unternehmen belassen werden.

² vgl. Kessler/Pfuhl/Grether, DB 2011, S. 185 ff. i.V.m. Kessler/Pfuhl, 2009, Den Mittelstand begleiten – Wege zu Eigenkapital und gelungener Nachfolge, S. 59 ff.

Wir regen an, auch eine Einbeziehung der Altrücklagen der Vorjahre in die weiteren Überlegungen aufzunehmen.

Petition: Der DStV spricht sich ausdrücklich für die im Referentenentwurf vorgesehenen punktuellen Maßnahmen – Einbezug von Ertragsteuern und Anpassung der Verwendungsreihenfolge – zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung aus.

Für eine KMU zugutekommende Verbesserung der Bedingungen regen wir darüber hinaus an, Anpassungen im Hinblick auf die derzeit starren Steuersätze auf die Rücklage des Gewinns und auf dessen spätere Ausschüttung zu prüfen und vorzunehmen.

Überdies regen wir an, eine Einbeziehung der Altrücklagen der Vorjahre in die weiteren Überlegungen aufzunehmen.

Zu Nummer 8 – Einkommensteuer-Vorauszahlung, § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG-E

§ 37 Abs. 3 Satz 5 EStG soll aufgehoben werden. Hierdurch kann die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG bereits im Einkommensteuer-Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden.

Der DStV begrüßt die Änderung. Sie trägt zu einer reduzierten Entnahmepflicht bei und erhöht das Thesaurierungspotential. Wir verweisen zudem auf unsere Ausführungen zu *Artikel 3, Nummer 7* dieser Stellungnahme.

Petition: Der DStV stimmt dem Vorschlag zu, § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG zu streichen.

Artikel 4 - Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2024]

Zu den Nummern 4, 7 – Geschenke, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG-E, und Verpflegungsmehraufwendungen, § 9 Abs. 4a Satz 3 Nr. 1-3 EStG-E

Die Freigrenze für Geschenke soll von 35 € auf 50 € angehoben werden. Die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sollen

- für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, von 28 € auf 30 €,

- für den An- oder Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem/einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet, von jeweils 14 € auf 15 € und
- für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, von 14 € auf 15 €

angehoben werden.

Der DStV begrüßt eine Erhöhung der vorgenannten Freigrenze und Pauschalen. In Anbetracht der Preissteigerungsraten der vergangenen Jahre bleibt die Anpassung jedoch bislang hinter unseren Erwartungen zurück. Für weitere ausführliche Hinweise hierzu verweisen wir auf unsere Ausführungen zu *Nummer 10* dieses Artikels (Betriebsveranstaltungen).

Petition: Der DStV regt eine Prüfung und realitätsnahe Neubemessung der Freigrenze für Geschenke und Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sowie des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen an. Wir verweisen insofern auf unsere detaillierten Ausführungen zu *Nummer 10* dieses Artikels (Betriebsveranstaltungen).

Zu Nummer 9 – steuerliche Verlustverrechnung, § 10d EStG-E

Der Verlustrücktragszeitraum wurde im Zuge des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.06.2022 ([BGBl. I 2022, S. 911](#)) auf zwei Jahre erweitert. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 soll der Verlustrücktragszeitraum um ein weiteres Jahr ausgedehnt werden (§ 10d Abs. 1 EStG-E). Negative Einkünfte könnten dann bis in das dritte Jahr vor dem Verlustjahr zurückgetragen werden. Die Grenzen der Mindestbesteuerung sollen unberührt bleiben.

Der DStV hatte bereits in seiner Stellungnahme zum Vierten Corona-Steuerhilfegesetz (vgl. [DStV-Stellungnahme S 01/22](#)) eine entsprechende Ausweitung des Verlustrücktragszeitraums gefordert. Gerade in anhaltenden Krisenjahren läuft der Rücktrag sonst oftmals ins Leere.

Der Referentenentwurf sieht ferner auch Anpassungen der Regelungen zum Verlustvortrag vor: In den Veranlagungszeiträumen 2024 bis 2027 soll demnach die Mindestbesteuerung aufgehoben werden (§ 10d Abs. 2 EStG-E). Der Verlustvortrag wäre in diesen Veranlagungszeiträumen in Folge in seiner Höhe nicht begrenzt. Die Ressortabstimmungen hierzu laufen ausweiselich des Entwurfs noch.

Petition: Der DStV begrüßt die erweiterte Möglichkeit der Verlustverrechnung. Insbesondere die Erweiterung des Verlustrücktragszeitraums, die er in der Vergangenheit angeregt hatte, erachtet er als sinnvolle Maßnahme. Dem Vorschlag zum verbesserten Verlustvortrag steht er ferner aufgeschlossen gegenüber.

Zu Nummer 10 – Betriebsveranstaltungen, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E

Neben der Freigrenze für Geschenke sowie der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen soll auch der Freibetrag für Zuwendungen des Arbeitsgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen erhöht werden. Die Anhebung soll von derzeit 110 € auf 150 € erfolgen.

Der DStV begrüßt eine Anpassung der vorgenannten Auf- und Zuwendungen sowie Pauschalen ausdrücklich; insbesondere da diese Beträge mitunter seit 30 Jahren nicht an die vorherrschenden Preisveränderungen angeglichen wurden. Angesichts dessen bleiben die nunmehr im Referentenentwurf aufgerufenen betraglichen Höhen hinter den Erwartungen zurück. Gern möchten wir dies im Folgenden beispielhaft an der geplanten Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen skizzieren:

Bereits in seiner [Entscheidung vom 12.12.2012 \(Az. VI R 79/10\)](#) gelangte der BFH zu der Überzeugung, dass die Finanzverwaltung erwägen sollte, die damalige Freigrenze alsbald neu und auf der Grundlage von Erfahrungswissen zu bemessen. Dieser Empfehlung ist das BMF bedauerlicherweise bis heute nicht gefolgt.

Seit dem Jahre 1993 hat die 110-€-Freigrenze (bis zum Jahre 2001 = 200 DM) somit keine Anpassung an die allgemeine Preisentwicklung erfahren. Wir hatten darauf bereits in unserer DStV-Stellungnahme S 06/14 zum Entwurf der Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2015 aufmerksam gemacht. Zum damaligen Zeitpunkt wäre bei einer durchschnittlichen jährlichen Inflation von 2 % eine Erhöhung der (damaligen) Freigrenze auf 160 € realistisch und angemessen gewesen.

Zum heutigen Zeitpunkt – weitere 10 Jahre später ohne entsprechende Neubemessung – erachten wir daher eine Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen auf 200 € für wirklichkeitsnah.

Petition: Der DStV regt eine Prüfung und realitätsnahe Neubemessung der Freigrenze für Geschenke, Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sowie des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen an. Nach unseren Berechnungen wäre allein mit Blick auf den Freibetrag für Betriebsveranstaltungen eine Anhebung auf 200 € angemessen.

Zu Nummer 12 – Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften, § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG-E

Die Freigrenze für Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG wird von 600 € auf 1.000 € angehoben. Dies ist zu begrüßen. Insbesondere vor dem Hintergrund, dass die letzte Anhebung der Freigrenze über 15 Jahre zurück liegt und das allgemeine Preisniveau seitdem stark gestiegen ist, bewertet der DStV die Anpassung sehr positiv.

Die Änderung soll nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Abs. 1 EStG in der am 01.01.2024 geltenden Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden sein. Der DStV geht davon aus, dass Steuerpflichtige durch die Erhöhung der Freigrenze entlastet werden, da in weniger Fällen Angaben in der Einkommensteuererklärung zu machen sind.

Petition: Der DStV stimmt der Anhebung der Freigrenze für Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften zu.

Zu Nummer 13 – Lohnsteuereinbehalt, Aufhebung von § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG-E

Die Berücksichtigung der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG (sog. Fünftelungsregelung) für bestimmte Arbeitslöhne, wie Entschädigungen oder Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten, bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer soll künftig entfallen.

Tatsächlich stellt sich die Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn in der KMU-Praxis als sehr komplex und zeitintensiv dar. Die einzelnen Schwierigkeiten sind in der Gesetzesbegründung ([a.a.O., S. 155](#)) bereits umfassend dargelegt, wie bspw. die aufwendige Vergleichsberechnung zur Beurteilung einer Zusammenballung von Einkünften.

Petition: Der DStV unterstützt die Aufhebung von § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG. Sie entlastet KMU von aufwendigen Prüf- und Berechnungserfordernissen.

Zu Nummer 14 – Gruppenunfallversicherung, § 40b Abs. 3 EStG-E

Nach § 40b Abs. 3 EStG kann der Arbeitgeber die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung pauschal mit 20 % erheben, vorausgesetzt der steuerliche Durchschnittsbetrag ohne Versicherungsteuer übersteigt nicht 100 € im Kalenderjahr. Dieser Grenzbetrag soll nunmehr aufgehoben werden.

Der DStV begrüßt diese – erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024 anzuwendende – gesetzliche Streichung. Sie trägt erheblich zur Entlastung von KMU bei.

Petition: Der DStV unterstützt die Aufhebung des Grenzbetrags in § 40b Abs. 3 EStG.

Artikel 5 - Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2028]

Zu Nummer 1 - Verlustvortrag, § 10d Abs. 2 EStG-E

Nach der geplanten zeitweisen Aussetzung der Mindestbesteuerung beim steuerlichen Verlustvortrag (vgl. *Artikel 4, zu Nummer 9*) soll die Mindestgewinnbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2028 wieder Anwendung finden (§ 10d Abs. 2 EStG-E). Nicht ausgeglichene negative Einkünfte sollen dann in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 10 Mio. € unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 % des 10 Mio. € übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte abzugsfähig sein. Der Sockelbetrag würde demnach von derzeit 1 Mio. € auf 10 Mio. € angehoben (bzw. bei zusammenveranlagten Ehegatten von 2 Mio. € auf 20 Mio. €).

Erlittene Verluste können so früher ausgeglichen werden. Dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit würde so mehr Rechnung getragen.

Petition: Der DStV befürwortet die geplante Anhebung des Sockelbetrags ab dem Veranlagungszeitraum 2028 im Rahmen der Änderungen beim steuerlichen Verlustvortrag.

Artikel 9 - Änderung der Abgabenordnung [TvN]

Zu Nummer 13 – Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen, §§ 138I ff. AO-E

Die Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen soll ausweislich der Gesetzesbegründung ungewollte Gesetzeslücken früher als bisher aufspüren und ferner veranlagungsunterstützend wirken (vgl. [a.a.O., S. 181](#)).

Hierfür werden primär sog. Intermediäre, z.B. Steuerberater, in die Pflicht genommen. Das kommt einem Angriff auf den steuerberatenden Berufsstand gleich. Das damit zum Ausdruck gebrachte Misstrauen verwundert umso mehr, als dem Berufsstand im Zuge der Corona-Wirtschaftshilfen die Bürde der Funktion des prüfenden Dritten auferlegt wurde. Im Moment der Krise erachteten die maßgeblichen politischen Entscheidungsträger die Steuerberaterinnen und Steuerberater als in höchstem Maße vertrauenswürdige Instanz. Zu Recht. Bund und Länder legten den Schutz vor Missbrauch in die Hände des Berufsstands – mit allen Konsequenzen, die ihn noch heute im Rahmen der Schlussabrechnungen überbordend in Anspruch nehmen. In diesem Lichte erscheint dem Berufsstand die nun geplante Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen umso mehr als ein Schlag ins Gesicht.

Darüber hinaus gehen mit den unbestimmten Rechtsbegriffen der anzuzeigenden Tatbestände Rechtsunsicherheiten, bürokratischer Mehraufwand und Haftungsrisiken einher. Dies ist in Zeiten von multiplen Krisen gerade für die kleinen und mittleren Kanzleien eine nicht hinnehmbare Zumutung – eine hohe Verunsicherung der Praxis.

Ausweislich der Begründung des Referentenentwurfs orientiert sich die Meldepflicht eng an den gesetzlichen Bestimmungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen ([a.a.O., S. 181](#)). Dabei verkennt der Entwurf, dass national andere Voraussetzungen vorliegen als grenzüberschreitend: Grenzüberschreitende Gestaltungen profitieren oftmals von nicht aufeinander abgestimmten Besteuerungsmechanismen. Auf diese hat Deutschland nur bedingt Einfluss. Insofern ist das Interesse an solchen Gestaltungen grundsätzlich nachvollziehbar. Innerstaatlich zeigt sich indes ein völlig anderes Bild. Hier ist es Pflicht und Verantwortung des Gesetzgebers, für eine adäquate Steuergesetzgebung zu sorgen, welche keine Besteuerungslücken aufweist. Diese Aufgabe soll nun im Rahmen der Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen implizit auf Intermediäre übertragen werden.

Diese Pflichtverschiebung ist mehr als bedenklich. Aufgabe des steuerberatenden Berufsstandes ist es, die Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen gegenüber der Finanzverwaltung zu vertreten und so ein Kräftegleichgewicht im Rahmen des Besteuerungsverfahrens zu wahren. Nicht hingegen, Gehilfe des Gesetzgebers zu werden.

Auch ist die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen rechtlich keineswegs unumstritten. Dies zeigt etwa die aktuell vor dem Gerichtshof der Europäischen Union anhängige Rechtssache [C-623/22](#). In genanntem Vorabentscheidungsersuchen rügen die Kläger etwa, dass die Verpflichtung zur Meldung grenzüberschreitender Gestaltungen für andere Steuern als die Körperschaftsteuer unverhältnismäßig sei. Ferner sei die Definition der Intermediäre zu ungenau. Auch das Abstellen auf unklare Rechtsbegriffe, wie „*Gestaltung*“, „*an einer Gestaltung Beteiligte*“, „*Kennzeichen*“ oder „*Main-Benefit-Test*“, wird gerügt.

Vor diesem Hintergrund lehnt der DStV die geplante Einführung grundsätzlich ab und fordert den Gesetzgeber auf, darauf zu verzichten. Dies vorausgeschickt möchten wir gleichwohl nachfolgend auf ausgewählte Passagen zur geplanten Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen hinweisen, die dringend nachgebessert werden sollten.

Zu Nummer 13 – Feststellungszeitraum der nutzerbezogenen Kriterien, § 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO-E

Sofern eine innerstaatliche Steuergestaltung i.S.d. § 138l AO-E vorliegt, d.h., unter anderem der sog. Main-Benefit-Test (§ 138l Abs. 2 Nr. 4 AO-E) erfüllt ist, besteht eine Pflicht zur Anzeige, sofern entweder bestimmte nutzerbezogene Kriterien oder bestimmte gestaltungsbezogene Kriterien erfüllt sind. Für das Vorliegen der nutzerbezogenen Kriterien wird in § 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO-E auf das Überschreiten bestimmter Umsatzschwellen bzw. Summen positiver Einkünfte/Einkommen nach § 2 Abs. 1 EStG bzw. § 8 Abs. 1 KStG abgestellt. Dabei sollen die jeweiligen Schwellenwerte in „*mindestens zwei der drei Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre, die dem Kalenderjahr vorausgehen*“, in dem das meldepflichtige Ereignis eingetreten ist, überschritten sein (§ 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a AO-E).

Das Abstellen auf die vorangegangenen Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre führt zu einem praktischen Problem: Diese Jahre sind steuerlich i.d.R. noch nicht alle veranlagt.

Angenommen im Januar 2027 identifiziert eine GmbH eine innerstaatliche Steuergestaltung, die die Voraussetzungen des § 138l Abs. 2 AO-E erfüllt. Sie müsste im nächsten Schritt prüfen, ob sie die nutzerbezogenen Kriterien i.S.d. § 138l Abs. 5 Nummer 1 Buchst. a AO-E erfüllt und die Gestaltung anzeigen muss. Entscheidend ist ihr Einkommen nach § 8 Abs. 1 KStG erhöht um die nach § 8b KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne und vermindert um die nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben. Dieses müsste mehr als 2 Mio. € im

Wirtschaftsjahr betragen haben, um eine Anzeigepflicht für die Gestaltung auszulösen. Abzustellen wäre mithin auf das Einkommen in den Jahren 2026, 2025 sowie 2024.

Steuerlich veranlagt ist im Januar 2027 jedoch im Regelfall lediglich das Jahr 2024. Rein faktisch müssten für 2025 und 2026 mithin vorgezogene Steuerermittlungen erfolgen. Dies ist weder praxis- noch sachgerecht und würde zusätzlichen Aufwand bedeuten. Zudem entsteht ein hohes Maß an Rechtsunsicherheit. In diesem Zusammenhang ist etwa ungeklärt, welche – möglicherweise sanktionsbewehrten - Konsequenzen sich ergeben, wenn die Jahre 2025 und 2026 vom Finanzamt nach der Anzeige veranlagt werden und in den Steuerbescheiden ein von der vorläufigen Steuerermittlung abweichendes Einkommen zugrunde gelegt wird.

Petition: Anstelle auf die drei vorangegangenen Kalender- bzw. Wirtschaftsjahre für die Prüfung der nutzerbezogenen Kriterien i.S.d. § 138I Abs. 5 AO-E abzustellen, sollte auf die letzten drei **veranlagten** Besteuerungszeiträume abgestellt werden. Folglich sollte § 138I Abs. 5 Nr. 1 Buchst. a AO-E umformuliert werden: *„in mindestens zwei der drei ~~Kalenderjahre~~ oder ~~Wirtschaftsjahre~~ zuletzt veranlagten Besteuerungszeiträume, die dem Kalenderjahr vorausgehen, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 eingetreten ist,“*

Zu Nummer 13 – Schwellen der nutzerbezogenen Kriterien, § 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb und cc AO-E

Der Referentenentwurf sieht verschiedene nutzerbezogene Schwellen vor, die eine Pflicht zur Anzeige einer innerstaatlichen Steuergestaltung begründen können. Neben einer Umsatzschwelle von 50 Mio. € stellt der Entwurf alternativ auf eine Einkünfteschwelle bzw. Einkommensschwelle von 2 Mio. € ab (§ 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb bzw. Doppelbuchst. cc AO-E).

Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen die Begrenzung der relevanten Gestaltungen und die Beschränkung des Kreises der potenziellen Nutzer die Belastung der Intermediäre abmildern (vgl. [a.a.O., S. 181](#)).

Während die Umsatzschwelle noch geeignet erscheint, dieses Ziel zu erreichen, ist dies mit Blick auf die genannten 2 Mio. €-Schwellen nicht gelungen.

Petition: Die Einkünfteschwelle bzw. die Einkommensschwelle in § 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb bzw. cc AO-E sollten mindestens auf 3 Mio. € angehoben werden, um den Kreis der potenziellen Nutzer meldepflichtiger Gestaltungen spürbar einzuschränken.

Zu Nummer 13 – gestaltungsbezogenes Kriterium, § 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-E

Unabhängig davon, ob die nutzerbezogenen Kriterien erfüllt sind, soll die Anzeigepflicht entsprechend des Entwurfs auch bei bestimmten innerstaatlichen Gestaltungen i.S.d. § 138I Abs. 2 AO-E greifen. So etwa bei solchen, die zum Gegenstand haben, dass durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung Vermögen übertragen wird, dessen Wert nach § 12 ErbStG voraussichtlich mindestens 4 Mio. € betragen wird.

Gerade mit Blick auf ordentlich geplante Unternehmensnachfolgen dürfte dieses Kriterium zu überverhältnismäßig vielen Anzeigeverpflichtungen führen. Bereits kleinere Unternehmen werden die 4 Mio. €-Grenze regelmäßig überschreiten; insbesondere dann, wenn im Vermögen Grundvermögen enthalten ist.

Viele KMU kämpfen heute schon mit der Schwierigkeit, geeignete Nachfolger zu finden. Haben sie jemanden gefunden steht es außer Frage, dass die Übertragung des Unternehmens möglichst wirtschaftlich durchgeführt wird. Dazu zählt selbstverständlich auch, dass steuerliche Belastungen möglichst geringgehalten werden, so dass die Unternehmensfortführung überhaupt lohnt. Alles andere wäre geschäftsschädigend und unwirtschaftlich. Die unternehmerische Nachfolgeplanung vieler KMU sollte daher nicht mit Anzeigepflichten bürokratisiert werden.

Petition: Um eine nachhaltige Unternehmensnachfolge gerade bei KMU nicht mit bürokratischen Anzeigepflichten zu erschweren, sollte der Schwellenwert des § 138I Abs. 5 Nr. 2 Buchst. a AO-E von 4 Mio. € auf mindestens 10 Mio. € angehoben werden.

Zu Nummer 13 – Meldefrist, § 138n Abs. 1 Satz 2 AO-E

Es ist geplant, dass Intermediäre bzw. Nutzer die innerstaatliche Steuergestaltung innerhalb von zwei Monaten nach Eintritt des meldepflichtigen Ereignisses zu melden haben (§ 138n Abs. 1 Satz 2 AO-E).

Damit fällt der Vorschlag – mangels Bindung an EU-rechtliche Vorgaben – großzügiger aus als bei der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen.

Die in Teilen niedrighschwelligigen Voraussetzungen für eine Anzeigepflicht beim Vorliegen bestimmter gestaltungsbezogener Kriterien (vgl. DStV-Kritik oben zu Nummer 13 – *gestaltungsbezogenes Kriterium*, § 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-E) führt dazu, dass auch kleine und mittelgroße Steuerkanzleien als meldepflichtige Intermediäre regelmäßig mit anzeigepflichtigen Meldungen befasst sein dürften. Gerade kleine Kanzleien leiden unter dem Fachkräftemangel und unter Nachwuchssorgen. Sie bewältigen das Tagesgeschäft bereits heute nur unter höchsten Kraftanstrengungen. Treten Ferienzeiten oder Zeiten mit hohem Krankenstand hinzu, wird die geplante zweimonatige Meldefrist nicht einzuhalten sein.

Petition: Eine Ausweitung des Meldezeitraums auf mindestens 3 Monate entspräche aus Sicht des DStV nach wie vor dem erklärten Gesetzeszweck und würde gerade KMU bzw. ihre Intermediäre entlasten. Insofern sollte die Meldefrist auf 3 Monate verlängert werden.

Zu Nummer 13 – Umfang der Meldepflicht, § 138n Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a AO-E

Ist eine innerstaatliche Gestaltung als meldepflichtig identifiziert, soll ein konkret vorgeschriebener Datensatz übermittlungspflichtig sein. Dazu zählt unter anderem eine Zusammenfassung des Inhalts der innerstaatlichen Steuergestaltung. In diesem Zusammenhang soll, soweit vorhanden, ein Verweis auf die Bezeichnung erfolgen, unter der die Steuergestaltung „*allgemein bekannt ist*“ (§ 138n Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a AO-E).

Es stellt sich die Frage, welchen Mehrwert die Meldung einer Gestaltung hat, die sogar namentlich bereits bekannt ist. Ausweislich der Gesetzesbegründung wird hier beispielsweise auf Bezeichnungen wie „Cum-Cum“ oder „Share Deals“ verwiesen ([a.a.O., S. 196](#)). Die Meldung bekannter Modelle ist jedoch weder geeignet noch erforderlich, um ungewollte oder behauptete Gesetzeslücken früher als bisher aufzuspüren. Folglich besitzt die Meldung bekannter Modelle einen überschießenden Charakter, der für die Nutzer bzw. die Intermediäre weder zumutbar noch verhältnismäßig erscheint.

Zwar **kann** die Finanzverwaltung nach § 138I Abs. 2 Satz 3 AO-E mittels White-Liste bestimmte Gestaltungen benennen, die nicht gemeldet werden müssen. Diese Regelung ist jedoch nicht

entschärfend genug. Es fehlt schlichtweg der Nutzen einer Meldepflicht, die eine bereits bekannte Gestaltung anzeigt.

Auch der Umstand, dass für grenzüberschreitende Steuergestaltungen ein ähnlicher Meldetatbestand vorgesehen ist (vgl. § 138f Abs. 1 Satz 1 Nummer 5 Buchst. a AO), rechtfertigt das Vorhaben nicht. Schließlich hat der Gesetzgeber etwaige Gesetzeslücken bei grenzüberschreitenden Gestaltungen nicht zwingend zu verantworten. Anders sieht dies bei rein nationalen Gestaltungen aus. Insofern kann diese Meldeverpflichtung nicht ohne weiteres auf nationale Gestaltungen übertragen werden.

Im Gegenteil: Vielmehr bedarf es bei innerstaatlichen Gestaltungen der Normierung, dass nachweislich bekannte Gestaltungen nicht gemeldet werden müssen. Hierauf hatte sich der federführende Finanzausschuss des Bundesrates verständigt, als im Zuge des parlamentarischen Verfahrens zur Einführung der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen auch die parallele Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatliche Gestaltungen im Raum stand (vgl. [BR-Drs. 489/1/19, S. 13](#)).

Petition: § 138l Abs. 5 AO-E sollte dringend um einen neuen Punkt 3 ergänzt werden. Wie im gesetzlichen Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrats für eine Anzeigepflicht für nationale Steuergestaltungen aus 2019 (vgl. [BR-Drs. 489/1/19, S. 13](#)) sollte normiert werden, dass eine Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen nur dann besteht, „*wenn die Steuergestaltung nicht bereits nachweislich bekannt ist.*“ Andernfalls sehen wir den verfassungsrechtlich vorgegebenen Verhältnismäßigkeitsgrundsatz an dieser Stelle gefährdet. § 138n Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a AO-E sollte entsprechend gestrichen werden.

Artikel 10 - Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2024]

Zu Nummer 7 – Zuwendungsempfängerregister, § 60b AO-E

Bereits im Jahressteuergesetz 2020 ([BGBl. I 2020, S. 3096](#)) war die Einführung eines neuen § 60b AO zum 01.01.2024 geregelt. Danach führt das Bundeszentralamt für Steuern ein Register, in dem Zuwendungsempfänger gelistet sind (sog. Zuwendungsempfängerregister).

Gesetzlich soll nun klargestellt werden, dass das Bundeszentralamt sämtliche begünstigten Zuwendungsempfänger nach § 10d Abs. 1 Satz 2 sowie § 34g EStG in diesem Register erfassen wird. Ergänzt werden soll ferner die Möglichkeit, dass die dann geführten Zuwendungsempfänger

ihre erfassten Daten, z.B. bei einem Wechsel der Bankverbindung, ändern können (§ 60b Abs.5 AO-E).

Petition: Der DStV befürwortet die Ergänzungen zum Zuwendungsempfängerregister. So wären zum einen sämtliche Zuwendungsempfänger von der Norm erfasst. Zum anderen hätten Zuwendungsempfänger die Datenhoheit über ihre im Register geführten Daten.

Bei dem später geplanten digitalen Spendenabzugsverfahren sollte auf eine möglichst bürokratiearme Umsetzung sowohl für Zuwendende als auch Zuwendungsempfänger geachtet werden. Insbesondere kleinere gemeinnützige Organisationen sollten nicht über Gebühr belastet sein.

Zu Nummer 6 – Zurechnung von Wirtschaftsgütern, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) werden wesentliche zivilrechtliche Änderungen für Gesellschaften bürgerlichen Rechts (und darüber hinaus auch für weitere Personengesellschaften) vollzogen. Insbesondere wird das Gesamthandsprinzip bei Personengesellschaften aufgegeben. Laut Gesetzesbegründung sollen mit dem MoPeG jedoch keine Änderungen an den ertragsteuerlichen Grundsätzen bei der Besteuerung von Personengesellschaften verbunden sein (vgl. [BT-Drs. 19/27635](#), S. 107). Die Bundesregierung sieht – in Übereinstimmung mit den überwiegenden Stimmen der Literatur, aber auch den Ländern - keinen Anpassungsbedarf im Ertragsteuerrecht (vgl. [BT-Drs. 20/7216](#)).

Durch die geplante Änderung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E wird klargestellt, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der **Ertragsbesteuerung** auch ab 01.01.2024 als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten, d.h. das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten ist. Somit erfolgt die Zurechnung von Wirtschaftsgütern zu den Beteiligten oder Gesellschaftern weiterhin - wie bisher - anteilig, soweit dies für die Besteuerung erforderlich ist.

Der DStV begrüßt die Klarstellung, dass die ertragsteuerlichen Grundsätze der Besteuerung von Personengesellschaften – insbesondere das Transparenzprinzip – vom MoPeG nicht berührt werden. So wird Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und deren steuerliche Berater geschaffen.

Petition: Die Klarstellung, dass sich durch das MoPeG keine Änderung bei der ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ergibt, ist insbesondere mit Blick auf Rechtssicherheit für die Steuerpflichtigen und deren steuerliche Berater sehr zu begrüßen.

Zu Nummer 14 – Anpassung der steuerlichen Buchführungsgrenzen, § 141 Abs. 1 Satz 1 AO-E

Die steuerlichen Buchführungsgrenzen i.S.d. § 141 AO werden von 600.000 € Umsatz auf 800.000 € Umsatz und von 60.000 € Gewinn auf 80.000 € Gewinn angehoben.

Der DStV unterstützt die Anhebung der steuerlichen Buchführungsgrenzen und insbesondere den Gleichlauf mit der Grenze für die Ist-Besteuerung bei der Umsatzsteuer sehr (vgl. Ausführungen zu Artikel 26 Nummer 5). In der Befragung des Bundesministeriums der Justiz zum Bürokratieabbau im Februar 2023 hatte der DStV dies erneut als wichtige Maßnahme zum Abbau von Bürokratie – insbesondere für KMU – adressiert. KMU sind durch Bürokratiekosten in Zusammenhang mit der Einhaltung von steuerlichen Vorschriften überproportional stark belastet.

Gegenwärtig sind gewerbliche Unternehmen und Land- und Forstwirte, die die Grenzen in § 141 Abs. 1 Satz 1 AO überschreiten, für die steuerliche Gewinnermittlung zur Buchführung verpflichtet, auch wenn sie nicht nach handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig sind. Die daraus resultierenden umfangreichen Buchführungs- und Bilanzierungspflichten führen bei den betroffenen Unternehmen zu höherem Zeitaufwand und mehr Kosten in Zusammenhang mit der Buchhaltung und der Vorbereitung der Steuererklärungen.

Petition: Die Anhebung der steuerlichen Buchführungsgrenzen schätzt der DStV als sehr positiv ein. Hinsichtlich der Höhe der Anpassungen wäre allerdings eine Umsatzgrenze von 1.000.000 € und Gewinngrenze von 100.000 € wünschenswert gewesen. So hätte ein noch größerer Kreis von Steuerpflichtigen die Möglichkeit, durch die Wahl der Einnahmenüberschussrechnung als Gewinnermittlungsmethode bürokratisch entlastet zu werden. Die weitere Grenzen-Anhebung sollte dringend im Zuge dieses Gesetzgebungsverfahrens erfolgen.

Artikel 14 - Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2024]

Zu Nummer 1 – Artikel 97 § 19 EGAO

Durch die Anpassung von Artikel 97 § 19 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) wird klargestellt, dass die neue Schwellenwerte des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO-E auf Umsätze der

Kalenderjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (§ 19 Abs. 3 EGAO-E), und Gewinne der Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (§ 19 Abs. 4 EGAO-E), anzuwenden ist.

Der DStV begrüßt die Übergangsregelung in Satz 2, wonach Steuerpflichtige keine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht erhalten, für die ab dem Zeitpunkt der Verkündung des Wachstumschancengesetzes zwar nach bisherigem Recht eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht besteht, jedoch nicht mehr nach der Neuregelung des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO mit Wirkung ab 01.01.2024. Dies stellt eine Erleichterung für die betroffenen KMU und ihre steuerlichen Berater dar.

Petition: Der DStV stimmt der Anpassung des Artikel 97 § 19 EGAO zu und begrüßt die Übergangsregelung zur Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht.

Artikel 20 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [TnV]

Zu Nummer 1 Buchst. a, Doppelbuchst. aa – Berechtigtenkreis, § 1a Abs. 1 Sätze 1-4 KStG-E

In § 1a Abs 1 Sätze 1-4 KStG sollen die Wörter „*Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft*“ durch das Wort „*Personengesellschaft*“ ersetzt werden. Hierdurch sollen nunmehr alle Personengesellschaften – folglich insbesondere die bislang nicht inbegriffene Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) – die Möglichkeit erhalten, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren.

Ungeachtet dieser formalen Ausweitung ist die Reichweite des Modells gegenwärtig stark begrenzt und allenfalls für große Gesellschaften mit deutlichem Thesaurierungspotential interessant. Dies haben die uns bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum KöMoG übermittelten Hinweisen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/21](#)) wie auch diverse Erörterungen in Fachkreisen ergeben.

Der Tenor lautet vielfach: Die Nachteile, die mit der sog. rechtsformneutralen Besteuerung in Kauf genommen werden müssten, seien zu hoch. Trotz der insoweit angebotenen Beratung bestehe seitens der Mandanten derzeit kein Interesse, § 1a KStG zu nutzen. Darüber hinaus gebe es generell nur wenig Fälle, für die überhaupt eine Option in Frage komme.

Petition: Als DStV beurteilen wir die formale Ausweitung des Berechtigtenkreises grundsätzlich als guten Schritt. Ob sich hieraus tatsächlich mehr Anwendungsfälle für eine Option gerade in den kleinen und mittleren Kanzleien ergeben werden, bleibt fraglich, da die weiteren hemmenden Rahmenbedingungen nahezu unverändert bestehen bleiben (vgl. u.a. [DStV-Stellungnahme S 01/23](#)).

Zu Nummer 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb – Antragszeitpunkt, § 1a Abs. 1 Satz 7 (neu) KStG-E

Künftig sollen neu gegründete Gesellschaften die Möglichkeit haben, von vornherein zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren, indem sie den Antrag erst bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags zu stellen brauchen. Entsprechendes soll für Körperschaften, die in eine Personengesellschaft formwechseln, gelten. Sie sollen den Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register stellen dürfen.

Gegenwärtig muss der Antrag zur Option zwingend vor Beginn des Wirtschaftsjahrs gestellt werden, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Dieser Zeitpunkt wird in der Praxis mitunter als nachteilig empfunden, da hierdurch – anders als beim „echten“ Formwechsel – keine steuerliche Rückwirkung in Betracht kommt.

Die nunmehr im Referentenentwurf aufgenommenen Ausnahmen erweitern den Gestaltungsraum für zwei konkrete Fallkonstellationen. Es bleibt jedoch anzumerken, dass es sich auch hier lediglich um punktuelle Anpassungen handelt.

Petition: Der DStV begrüßt die Anpassungen des Antragszeitpunkts für neu gegründete Gesellschaften sowie Körperschaften, die in eine Personengesellschaft formwechseln. Wir regen jedoch nach wie vor an, zu prüfen, inwiefern den Unternehmen hier weiterer Gestaltungsspielraum eröffnet werden kann.

Zu Nummer 1 Buchst. b - Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen, § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG-E

Künftig soll die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen sein, dass die – eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellende – Beteiligung an einer Komplementärin nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird.

Bislang gilt: Nach Rz. 32 Satz 4 des [BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung \(§ 1a KStG\)](#), dass beim fiktiven Formwechsel ein Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ausgeschlossen ist, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei einer GmbH & Co. KG beschränkt ist, nicht in die Mitunternehmerschaft eingebracht wird.

Der DStV hatte bereits in seiner [DStV-Stellungnahme S 08/21](#) darauf hingewiesen, dass diese Auffassung im Widerspruch zu geltenden Verlautbarungen seitens eines Teils der Finanzverwaltung zur Beurteilung der Qualifikation von Anteilen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage beim echten Formwechsel steht.

Beim echten Formwechsel gehören nach der Verfügung der OFD NRW vom 21.06.2016 (DB 2016, S. 1907) die Anteile an der Komplementär-GmbH nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen. Wird die Einordnung der OFD NRW zugrunde gelegt, wäre die Einbringung des Anteils an der Komplementärgesellschaft keine Voraussetzung für den Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts beim fiktiven Formwechsel.

Gründe für eine unterschiedliche Einordnung von Anteilen an Komplementärgesellschaften bei einem echten und einem fiktiven Formwechsel waren bereits zum damaligen Zeitpunkt nicht ersichtlich.

Der DStV begrüßt daher die gesetzliche Klarstellung.

Petition: Angesichts der Wertung der Verfügung der OFD NRW zum echten Formwechsel begrüßt der DStV die gesetzliche Klarstellung, wonach die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen wird, dass die eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellende Beteiligung an einer Komplementärin nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird.

Artikel 26 - Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2024]

Zu Nummer 3 – Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, § 18 Abs. 2

Satz 3 UStG-E

Die Schwelle, unterhalb derer das Finanzamt Unternehmer von der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und der Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen befreien kann, soll für Besteuerungszeiträume ab 2023 von 1.000 € auf 2.000 € angehoben werden (§ 18 Abs. 2 Satz 3, § 27 Abs. 38 UStG-E).

Petition: Der DStV lobt den mit der Maßnahme einhergehenden Bürokratieabbau.

Zu Nummer 4 – Umsatzsteuerliche Erklärungspflichten für Kleinunternehmer, § 19 Abs. 1

Satz 4 UStG-E

Kleinunternehmer sollen ab dem Besteuerungszeitraum 2023 im Grundsatz von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärungen befreit werden (§ 19 Abs. 1 Satz 4, § 27 Abs. 38 UStG-E). Abgabeverpflichtungen, die sich nach § 18 Abs. 4a UStG, z.B. für innergemeinschaftliche Erwerbe, ergeben, würden bestehen bleiben.

Petition: Der DStV begrüßt die mit der Abschaffung einhergehende bürokratische Entlastung für viele Kleinunternehmer außerordentlich. Er hatte sich nachdrücklich für die Abschaffung der umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten eingesetzt (vgl. [DStV-Stellungnahme S 17/22](#)). Er regt ferner an, die verbleibenden Erklärungspflichten (Fälle des § 18 Abs. 4a UStG) nach Einführung der elektronischen Rechnung (eRechnung) auf EU-Ebene erneut zu überprüfen und sie weiter zu reduzieren.

Zu Nummer 5 – Ist-Versteuerung, § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-E

Die Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Versteuerung wird auf 800.000 € Gesamtumsatz angehoben und ist damit gleichlaufend mit der Anhebung der steuerlichen Buchführungsgrenze nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO-E.

Der DStV befürwortet dies sehr. Bei einer Diskrepanz zwischen den Grenzen nach AO und nach UStG entstünde keine Entlastung.

Petition: Der DStV stimmt den gleichlaufend umsatzsteuerrechtlich niedrigeren Aufzeichnungspflichten durch Anhebung der Grenze für die Ist-Versteuerung zu. Der Gleichlauf

in AO und UStG wird vom DStV sehr begrüßt, da es andernfalls nicht zu einer Entlastung kommen würde.

Artikel 27 - Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2025]

Bereits im Vorfeld zu oben genanntem Referentenentwurf hatte das BMF einen Diskussionsvorschlag zur Einführung der obligatorischen eRechnung für inländische B2B-Umsätze an den DStV übermittelt. Der DStV hatte hierzu frühzeitig Anregungen gegeben (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Besonders goutiert er in diesem Zusammenhang die Umsetzung einiger seiner gewichtigen Hinweise. Gleichwohl sollten weitere Verbesserungen vorgenommen werden.

Ungeachtet dessen unterstützt der DStV den Ansatz, bereits vor der Einführung eines europäischen transaktionsbezogenen Meldesystems, die obligatorische Verwendung von eRechnungen vorzusehen, um den notwendigen Umstellungsaufwand zeitlich zu entzerren.

Wenngleich ein solches Meldesystem erst später eingeführt werden wird, steht heute bereits fest, dass der steuerberatende Berufsstand hierbei eine besondere Rolle spielen wird. So muss zwingend gewährleistet sein, dass Steuerberaterinnen und Steuerberater unmittelbar in den Datenstrom zwischen Steuerpflichtigen und den später relevant werdenden eRechnungs-Plattformen eingebunden sein werden. Nur so werden sie ihren steuerlichen Beratungspflichten hinreichend und ohne zusätzlichen bürokratischen Aufwand nachkommen können.

Deutschland sollte sich daher auf europäischer Ebene aktiv in die laufende Diskussion zum [Richtlinienvorschlags der EU-Kommission für eine Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Mehrwertsteuervorschriften für das digitale Zeitalter](#) einbringen (vgl. ausführlich in [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Zu Nummer 1 Buchst. a – Format der eRechnung, § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E

Der vorliegende Entwurf sieht vor, dass eRechnungen der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gem. der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014 entsprechen sollen (§ 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E). Damit greift der Entwurf auf das Datenformat zurück, welches bereits für eRechnungen im B2G-Bereich eingesetzt wird.

ZUGFeRD³ und XRechnung⁴ bilden in Deutschland etablierte Datenaustauschformate, welche die benötigten Anforderungen an das eRechnungsformat erfüllen.

Petition: Der DStV begrüßt den Rückgriff auf das bekannte Format. Er hatte diesen gleichfalls in seinem Impulspapier 2022 angeregt (vgl. [DStV-Stellungnahme S 14/22](#)). Dennoch sollte die Norm regelmäßig auf ihre Praxistauglichkeit hin überprüft und gegebenenfalls spezifiziert werden.

Zu Nummer 1 Buchst. b – Berechtigung zur Rechnungsausstellung, § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG-E

Gem. § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG-E soll ein Unternehmer grundsätzlich „*berechtigt*“ sein, eine Rechnung für im Inland steuerbare Umsätze auszustellen. Satz 2 normiert, in welchen Fällen er zu einer Rechnung „*verpflichtet*“ ist.

Die MwStSystRL kennt nur die Fälle der verpflichtenden Rechnung (vgl. Art. 220 MwStSystRL). Streng genommen könnte daher auf § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG-E verzichtet werden. Dies würde das zivilrechtliche Recht des Unternehmers zur Geltendmachung seines Entgeltanspruchs nicht schmälern (vgl. *Leipold* in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuerkommentar, § 14, Rn. 72). Die Regelungen zur Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 AO blieben unberührt.

Petition: Im Sinne einer möglichst einfachen Rechtssprache könnte § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG-E ohne Rechtsfolgen bei der Reform der Norm gestrichen werden. Der DStV hätte es ferner sehr begrüßt, wenn die richtigerweise bereits identifizierten notwendigen Folgeänderungen (§ 14a, § 14b, § 26a, § 27 und § 27b UStG) gleichfalls im Diskussionsentwurf enthalten gewesen wären.

Zu Nummer 1 Buchst. b – Pflicht zur Rechnungsstellung, § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG-E

§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG-E soll die Fallgruppen strukturieren, in denen eine Pflicht zur Ausstellung einer eRechnung vorliegt und in welchen Fällen auch eine sonstige Rechnung, z.B. eine

³ ZUGFeRD stellt ein branchenübergreifendes Datenformat für den elektronischen Rechnungsdatenaustausch dar. Erarbeitet hat es das Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) – mit Unterstützung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie.

⁴ Der XML-basierte Standard XRechnung wird von der Koordinierungsstelle für IT-Standards im Auftrag des IT-Planungsrats betrieben und besteht aus verschiedenen Komponenten, die die technische Umsetzung der E-Rechnung unterstützen (vgl. Spezifikation XRechnung, [Standard und Extension, Hrsg. v. Koordinierungsstelle für IT-Standards, i.d.F. v. 27.01.2022](#)).

Papierrechnung, möglich bleibt. § 14 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz UStG-E schränkt die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung jedoch – **unabhängig von der Rechnungsart** - generell für Umsätze ein, die nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfrei sind. § 14a UStG soll davon unberührt bleiben.

a) B2B-Leistungen

§ 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG-E erfasst die Fallgruppe der B2B-Leistungen. In diesen Fällen hat der Unternehmer innerhalb von 6 Monaten eine eRechnung auszustellen. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger als Steuerinländer gelten.

Petition: Der DStV begrüßt die im Vergleich zum Diskussionsentwurf vorgenommene Ergänzung zum Leistungsempfänger. Er hatte sich in seiner Stellungnahme vorab hierfür ausgesprochen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

b) Sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück

§ 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UStG-E bestimmt unter anderem für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an Nichtunternehmer eine Pflicht zur Rechnungsausstellung innerhalb von sechs Monaten.

Ein klassischer Beispielsfall, der diesen Tatbestand erfüllt, ist der Grundstücksverkauf. Der in § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UStG-E vorgesehenen Pflicht zur Rechnungsausstellung steht jedoch die Umformulierung in § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG-E entgegen: Schließlich soll eine Rechnungsausstellungspflicht nur bestehen, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfrei ist. Aber genau das wäre beim Grundstücksverkauf der Fall. Schließlich fällt der Umsatz unter das Grunderwerbsteuergesetz und ist somit von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 9 UStG).

Petition: Die sachlogische Konkurrenz zwischen § 14 Abs. 2 Satz 2 2. Halbsatz UStG-E und § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UStG-E sollte dringend durch Umformulierung bzw. Umstellung der Norm beseitigt werden. Andernfalls bestünde etwa für Grundstücksverkäufe keine Pflicht zur Rechnungsausstellung mehr – egal welcher Art.

Zu Nummer 5 – zeitlicher Anwendungsbereich, § 27 Abs. 39 UStG-E

Die Pflicht zur Ausstellung von eRechnungen soll zeitlich gestaffelt werden. Für im Jahr 2025 ausgeführte Umsätze sollen Unternehmer Rechnungen auch in Papierform ausstellen dürfen

bzw. – sofern der Empfänger einverstanden ist – auch in einem elektronischen Format, welches nicht den Anforderungen nach § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E entspricht.

Für Umsätze im Jahr 2026 und 2027 sollen Unternehmer dann im B2B-Bereich keine Papierrechnungen mehr ausstellen dürfen. Weiterhin möglich sollen aber – das Einverständnis des Empfängers vorausgesetzt – elektronische Formate (die nicht den Anforderungen an die eRechnung entsprechen) sein, sofern sie mittels EDI-Kanal übermittelt werden. Somit müssten Unternehmer eRechnungen (die den Anforderungen der CEN-Norm entsprechen) spätestens ab 2028 versenden müssen.

Unternehmer können von diesen Übergangsregelungen Gebrauch machen – sind dazu jedoch keineswegs verpflichtet. Folglich müssen sämtliche Unternehmer dafür Sorge tragen, ab 01.01.2025 eRechnungen empfangen zu können.

Petition: Der DStV begrüßt die geplanten zeitlichen Übergangsfristen mit Blick auf das Ausstellen von eRechnungen. Er hatte sich im Rahmen seiner Stellungnahme zum Diskussionsentwurf für diese Lösung ausgesprochen. Aus seiner Sicht kommt die Übergangsfrist insbesondere KMU zugute (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Ergänzender Hinweis – Besonderheit umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer

Umsatzsteuerliche Kleinunternehmer (§ 19 UStG) weisen keine Umsatzsteuer in ihren Rechnungen aus, so dass der Leistungsempfänger entsprechend kein Recht auf einen Vorsteuerabzug hat. Insofern dürfte eine Einbeziehung in das im nächsten Schritt geplante Meldesystem sachlich kaum zu rechtfertigen sein. Unter diesem Gesichtspunkt sollten umsatzsteuerliche Kleinunternehmer auch nicht verpflichtet werden, ihre eigenen Ausgangsrechnungen als eRechnung zu versenden. Schließlich würde eine solche Verpflichtung den mit der Kleinunternehmerregelung beabsichtigten bürokratischen Vereinfachungen zuwiderlaufen.

Gleichwohl sollten Kleinunternehmer freiwillig eRechnungen ausstellen dürfen, um selbstbestimmt möglichen Wettbewerbsnachteilen entgegenwirken zu können. Anzeigen könnten Kleinunternehmer ihre Teilnahme am eRechnungssystem gegenüber Geschäftspartnern etwa durch einen eindeutigen Verweis auf ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.).

Alternativ könnte auch das Auftreten mit der geplanten Wirtschafts-Identifikationsnummer geeignet sein, um die Teilnahme am eRechnungssystem anzuzeigen.

Die Finanzverwaltung sollte für Kleinunternehmer eine kostenlose Software-Lösung für die Teilnahme am eRechnungssystem (Empfang und Ausstellung von eRechnungen) bereitstellen, um Anreize zur Nutzung zu setzen.

Petition: Unternehmer, die von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen (§ 19 UStG), sollten, ungeachtet der Pflicht zum Empfang von eRechnungen, grundsätzlich nicht dazu verpflichtet werden, selbst eRechnungen ausstellen zu müssen.

Artikel 28 - Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025]

Zu Nummer 1 – Kleinbetragsrechnungen, § 33 UStDV-E

Der Entwurf sieht vor, Kleinbetragsrechnungen von der eRechnungspflicht auszunehmen (§ 33 UStDV-E).

Die Änderung dürfte insbesondere den Einzelhandel entlasten. Zwar sind viele Kunden dort nicht Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne, so dass die obligatorische eRechnungspflicht nicht greifen würde. Gleichwohl finden auch im Einzelhandel B2B-Geschäfte statt.

Überschreiten Rechnungsbeträge im Einzelhandel nun die 250 €-Grenze bleiben mit der Einführung der eRechnung Fragen offen: z.B. *„Wie müssten Registrierkassen für den B2B-Verkauf umgerüstet werden? Wie kann ein Verkäufer im Einzelhandel die benötigten Informationen seines als Unternehmer auftretenden Kunden (einschließlich Steuernummer und E-Mailadresse) erfassen? Muss der Unternehmerekunde diese über sein Smartphone per NFC zur Verfügung stellen? Was passiert beim Einsatz offener Ladenkassen? Wird die zwangsweise vorzunehmende Umrüstung der Kassensysteme seitens des Bundes gefördert werden?“*

Petition: Der DStV befürwortet den Vorschlag, Kleinbetragsrechnungen nach § 33 UStDV vom Anwendungsbereich der eRechnungs-Vorschriften auszunehmen. Nichtsdestotrotz muss geklärt werden, wie der Einsatz von Registrierkassen und die Pflicht zur eRechnungsstellung in Einklang gebracht werden können. Sobald Registrierkassen auch eRechnungen ausgeben können, könnte die Ausnahme entfallen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Zu Nummer 2 – Fahrausweise, § 34 UStDV-E

Der Entwurf sieht vor, Fahrausweise von der eRechnungspflicht auszunehmen (§ 34 UStDV-E).

Petition: Der DStV stimmt dem Vorschlag zu. Sofern Fahrkartenautomaten und Kassen im öffentlichen Verkehrsbetrieb künftig mit Blick auf die Ausgabe von eRechnungen umrüstungsfähig werden, könnte die Ausnahme entfallen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Artikel 31 – Weitere Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2024]

Bislang spielt die steuerliche Förderung von Forschungs- und Entwicklungsvorhaben (F&E) nach dem FZulG bei KMU nach unserer Wahrnehmung eine untergeordnete Rolle. In der Regel greifen KMU auf alternative Projekt-Förderprogramme zurück.

Eine [Kurzbefragung von DIHK/IHK von August 2022](#) bestätigt diesen Eindruck. KMU (in der Befragung bis 250 Mitarbeitenden) gaben als Hauptgrund an, die Bürokratie um die steuerliche Forschungsförderung sei ausschlaggebend dafür, weshalb sie diese nicht in Anspruch nehmen würden ([a.a.O., S. 5](#)).

Insofern begrüßt der DStV im Grundsatz, dass die steuerliche Forschungsförderung attraktiver ausgestaltet werden soll.

Zu Nummer 1 Buchst. a – Förderfähige Aufwendungen, § 3 Abs. 3a, § 6 FZulG-E

Die förderfähigen Aufwendungen sollen ab 2024 um die Wertminderung von abnutzbar beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erweitert werden. Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut im begünstigten F&E-Vorhaben ausschließlich eigenbetrieblich verwendet wird und für die Durchführung des F&E-Vorhabens erforderlich und unerlässlich ist. Geringwertige Wirtschaftsgüter sollen bei der Betrachtung ausgeschlossen sein (§ 3 Abs. 3a FZulG-E).

Bereits jetzt muss eine sog. Bescheinigungsstelle die Förderfähigkeit eines F&E-Vorhabens bescheinigen. Künftig soll die Bescheinigung auch feststellen, dass ein Wirtschaftsgut für die Durchführung des begünstigten F&E-Vorhabens erforderlich und unerlässlich ist (§ 6 FZulG-E).

Petition: Die Ausweitung der steuerlichen Forschungsförderung der Höhe nach ist grundsätzlich zu begrüßen. Die zusätzlich benötigte Bescheinigung zu diesem Zweck stellt hingegen Bürokratieaufwand dar, der der Attraktivität nicht zuträglich sein dürfte.

Zu Nummer 1 Buchst. b – Förderung bei Auftragsforschung, § 3 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E

Gerade KMU ohne eigene F&E-Abteilung profitieren von der grundsätzlichen Fördermöglichkeit für in Auftrag gegebene F&E-Vorhaben.

Aufgrund der Einbeziehung investiver Aufwendungen (§ 3 Abs. 3a FZulG-E) in die förderfähigen Kosten soll gleichfalls der pauschal ermittelte Anteil der förderfähigen Kosten bei Auftragsforschungen steigen – konkret von 60 % auf 70 % (§ 3 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E).

Petition: Der DStV befürwortet die Anhebung der pauschalen Quote für die Ermittlung der förderfähigen Aufwendungen bei Auftragsforschungen. Die höhere Förderquote kann das Instrument insbesondere für KMU attraktiver werden lassen.

Artikel 37 - Änderung des Handelsgesetzbuchs [1.1.2024]

Zu Nummer 2 – handelsrechtlichen Grenzen zur Buchführungspflicht für Einzelkaufleute, § 241a Satz 1 HGB-E

Die handelsrechtlichen Grenzen zur Buchführungspflicht für Einzelkaufleute, geregelt in § 241a Satz 1 HGB, werden von 600.000 € auf 800.000 € Umsatzerlöse und von 60.000 € auf 80.000 € Jahresüberschuss angehoben. Der DStV befürwortet die Anhebung der Schwellenwerte. Insbesondere KMU sind mit Bürokratie durch Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten stark belastet und brauchen diese Signale der Entlastung.

Die Annäherung an die Erhöhung der steuerlichen Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO (Artikel 10 Nummer 14 des Referentenentwurfs) wird begrüßt. Der DStV möchte dennoch anmerken, dass es aufgrund der unterschiedlichen Begrifflichkeiten „Jahresüberschuss“ (§ 241a Satz 1 HGB) und „Gewinn aus Gewerbebetrieb“ (§ 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 AO) zu unterschiedlichen Beurteilungen hinsichtlich der Buchführungspflichten nach Handels- und Steuerrecht kommen kann.

Petition: Der DStV befürwortet die Annäherung der handelsrechtlichen Schwellenwerte für die Buchführungspflicht in § 241a Satz 1 HGB an die Grenzen zur steuerlichen Buchführungspflicht des § 141 Abs. 1 Satz 1 AO.

Zu Artikel 38 - Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch

Durch die Übergangsregelung wird sichergestellt, dass die Anwendung der höheren Schwellenwerte des § 241a Satz 1 HGB erst für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, erfolgt. Der DStV stimmt dieser Regelung mit Blick auf die Praktikabilität zu.

Petition: Die Übergangsvorschrift zur Anwendung der höheren Schwellenwerte des § 241a Satz 1 HGB wird begrüßt.

C. Ergänzende DStV-Anregung zur Anpassung des Grunderwerbsteuerrechts an das MoPeG

Der DStV nimmt grundsätzlich positiv wahr, dass das BMF mit dem vorliegenden Referentenentwurf die AO und andere Steuergesetze an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen anpasst. Bezüglich des Grunderwerbsteuerrechts hält der DStV eine Anpassung an das MoPeG ebenfalls für dringend geboten.

Mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 erfolgt die Abkehr vom Gesamthandsprinzip. Das heißt, dass künftig das dem gemeinsamen Zweck gewidmete wie auch das daraufhin erworbene Vermögen nicht den Gesellschaftern zur gesamten Hand, sondern der Gesellschaft selbst gehört (vgl. § 713 BGB n.F.). Hieraus ergeben sich insbesondere mit Blick auf grunderwerbsteuerrechtliche Auswirkungen bei Übergängen von Grundbesitz auf und von einer Gesamthand i.S.d. §§ 5, 6 GrEStG erhebliche Rechtsunsicherheiten.

Derzeit wird bei Übergängen von Grundbesitz auf oder von einer Gesamthand keine Grunderwerbsteuer erhoben, soweit der Anteil des übertragenden Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand seinem Bruchteil am Grundstück entspricht (§ 5 GrEStG) bzw. spiegelbildlich soweit der Bruchteil, den der einzelne Erwerber erhält, seiner Beteiligung am Vermögen der Gesamthand entspricht (§ 6 GrEStG). Voraussetzung für die Grunderwerbsteuerbefreiung ist, dass bestimmte Sperrfristen eingehalten werden (vgl. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG sowie § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG), innerhalb derer sich der Anteil des Gesellschafters am Vermögen der Gesamthand nach dem Übergang des Grundstücks nicht vermindert.

Fraglich ist daher, ob die Grunderwerbsteuerbefreiungen der §§ 5 und 6 GrEStG auch nach Inkrafttreten des MoPeG für vor dem 01.01.2024 realisierte Rechtsvorgänge, die sich noch in der Sperrfrist befinden, weiterhin greifen oder rückwirkend entfallen. Ein Wegfall der Begünstigung dürfte nach Auffassung des DStV nicht originäres Ziel der gesetzlichen Neuausrichtung im Zuge des MoPeG gewesen sein. Bereits in seiner [Stellungnahme S 17/22](#) zum Jahressteuergesetz 2022 hat der DStV daher diesbezüglich eine Klarstellung gefordert. Auch aus der steuerberatenden Praxis erreichen den DStV hierzu vermehrt Anfragen, was die gegenwärtig bestehende starke Rechtsunsicherheit beim Berufsstand und deren Mandantschaft widerspiegelt. Insbesondere eine zügige gesetzliche Umsetzung erscheint dem DStV daher sehr wichtig.

Dem DStV ist bekannt, dass die Bundesregierung eine Anpassung des Grunderwerbsteuergesetzes an das MoPeG für erforderlich hält. Hinsichtlich der Auswirkungen des MoPeG auf die Grunderwerbsteuer sei der Meinungsbildungsprozess jedoch noch nicht abgeschlossen (vgl. Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, [BT-Drs. 20/7216](#)). Einen konkreten Zeitplan für ein Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuerrechts gebe es noch nicht.

Ein interessanter Reformansatz wurde in jüngerer Vergangenheit sichtbar. Der Arbeitskreis Grunderwerbsteuer des Instituts für Steuerrecht der Universität Leipzig hat ein umfassendes Modernisierungsmodell (MoMo) für die Grunderwerbsteuer vorgestellt (vgl. DStR 2023, S. 729 ff.). Hierbei soll eine vollständige Rechtsformneutralität im Grunderwerbsteuerrecht angestrebt werden. Im Zusammenhang mit dem Wegfall des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG wird vorgeschlagen, die §§ 5, 6 und 6a GrEStG zu streichen und durch eine sog. Konzernbefreiung zu ersetzen, die fristunabhängig greifen soll. Offen ist bisher, ob sich die Bundesregierung diesem Reformansatz zuwendet und innerhalb welches Zeitfensters eine Reform zu erwarten ist.

Der DStV gibt in diesem Zusammenhang zu bedenken, dass die Umsetzung einer Reform der Grunderwerbsteuer, insbesondere das Gesetzgebungsverfahren, zeitlich sehr aufwendig und ein Inkrafttreten zum 01.01.2024 möglicherweise nur schwer realisierbar sein dürfte. Der DStV warnt vor einem übereilten Gesetzgebungsverfahren ohne ausreichende Möglichkeit der Verbände, hierzu Stellung zu nehmen und sich fachlich einbringen zu können.

Bzgl. der Auswirkungen des MoPeG auf die Sperrfristen der §§ 5, 6 GrEStG empfiehlt der vorgenannte Arbeitskreis, die Nachbehaltensfristen für einen bestimmten Zeitraum über den 01.01.2024 hinauszuerstrecken, um „Übergangsgewinne“ zu vermeiden. Diesen Vorschlag befürwortet der DStV. Ein rückwirkender Wegfall der aus §§ 5 und 6 GrEStG resultierenden Grunderwerbsteuerbefreiungen wäre nach Einschätzung des DStV verfassungsrechtlich bedenklich.

Petition: Der DStV spricht sich für eine Modernisierung des Grunderwerbsteuerrechts aus. Dringenden, zeitnahen Handlungsbedarf sieht er hinsichtlich der Klarstellung, dass es durch das Inkrafttreten des MoPeG - und damit Wegfall des Gesamthandsprinzips - nicht zu einer Verletzung der Behaltensfristen der §§ 5, 6 GrEStG kommt und rückwirkend Grunderwerbsteuer anfällt. Der DStV regt daher eindringlich an, den Aspekt der Rückwirkungsproblematik bereits in diesem Gesetzgebungsverfahren zu klären, um für Steuerpflichtige mit vor dem 01.01.2024 verwirklichten grunderwerbsteuerfreien Grundstücksübergängen, für die die Sperrfrist zum 01.01.2024 noch läuft, Rechtsunsicherheit zu vermeiden.

D. Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Preisbremsen: Ungeklärte Fragenkreise den Erfüllungs- bzw. Vollzugsaufwand betreffend

Wesentliche Themenkreise wollen wir im Folgenden beispielhaft skizzieren. Sie zeigen nach unserer Wahrnehmung auf, warum der Verzicht auf die Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Preisbremsen dringend geboten ist.

I. Zuordnung der Entlastung zum Letztverbraucher bei Ketten- bzw. Durchleitfällen

Im November 2022 war das Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG) und Ende Dezember 2022 das Erdgas- und Wärmepreisbremsengesetz (EWPBG) in Kraft getreten. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 (§§ 123 bis 126 EStG) wurde die Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas grundsätzlich geregelt. Demnach soll die Steuerpflicht daran anknüpfen, ob der Steuerpflichtige Solidaritätszuschlag zu entrichten hat.

Die Dezemberhilfe-Gas sowie die Gas- und Wärmepreisbremse werden objektbezogen gewährt. Daher ergeben sich bei der persönlichen Zuordnung dieser Entlastungen Schwierigkeiten. Energieversorger sind verpflichtet, den Entlastungsbetrag den Letztverbrauchern gutzuschreiben (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 1 EWSG). Die Definition von „Letztverbraucher“ folgt nach § 2 Nr. 8 EWPBG

der Begriffsbestimmung i.S.d. § 3 Nr. 25 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG), wonach dies „*natürliche (...) Personen, die Energie für den eigenen Verbrauch kaufen (...)*“, sind.

Diese Begriffsbestimmung erscheint uns aus steuerlicher Sicht etwas ungenau bzw. wirft Fragen auf. Grundsätzlich ist steuerlich wohl eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzunehmen. Demnach würde die Entlastung demjenigen zuzuordnen sein, der durch die steigenden Energiekosten belastet war bzw. der die Aufwendungen hatte. Dies führt jedoch in vielen Fallkonstellationen zu schwierigen Zuordnungen und Abgrenzungsfragen. Fraglich erscheint uns insbesondere, wem bei Besonderheiten im Mietverhältnis (z.B. Mehrgenerationenhäuser oder Werkwohnungen) die Entlastung zuzuordnen ist. Einige Fallkonstellationen sind im Folgenden dargestellt.

1. Ehegatten mit Einzelveranlagung / nichteheliche Lebensgemeinschaften

Bei einzelveranlagten Ehegatten bzw. nichtehelichen Lebensgemeinschaften ist fraglich, wie die Aufteilung der Entlastung und ggf. Besteuerung erfolgt. Ist etwa eine Verteilung nach Köpfen möglich? Wäre insoweit ein übereinstimmender Antrag wie nach § 35a EStG i.V.m. § 26a Abs. 2 S. 2 EStG für eine hälftige Zuordnung erforderlich?

2. Erwachsene Kinder

Wohnen erwachsene Kinder noch bei ihren Eltern und beteiligen sie sich an den Kosten für Wohnen und Heizen, stellt sich die Frage, ob auch ihnen ein Teil der Entlastung zuzuordnen ist. Somit würde sich der ggf. steuerpflichtige Teil der Entlastung bei den Eltern reduzieren. Sind die Eltern zur Mitteilung gegenüber Energieversorger, Finanzverwaltung oder Vermieter verpflichtet?

3. Vermietung und Untermietverhältnisse

In Vermietungsfällen, in denen der Energieversorger lediglich in der Verbrauchsabrechnung an den Vermieter den Entlastungsbetrag für ein ganzes Wohnobjekt ausweist, entsteht für den Vermieter unseres Erachtens die Pflicht, den Entlastungsbetrag auf die einzelnen Wohneinheiten aufzuteilen, den einzelnen Mietern zuzuordnen und diese darüber - i.d.R. mit der Nebenkostenabrechnung - zu informieren. Dieser bürokratische Zusatzaufwand auf Seiten der Vermieter sollte nicht unterschätzt werden.

Im Fall einer Untervermietung stellt sich die Frage, ob der (Haupt-) Mieter den Energieversorger oder das Finanzamt über die Untervermietung informieren muss bzw. die Informationen für eine

spätere Nachfrage „vorhalten“ soll. Im Einzelfall könnte dies für den Mieter schwierig werden, da er die Aktualität der Daten bei Wegzug des Untermieters nicht ohne Weiteres gewährleisten kann.

Die Erschwernis resultiert insbesondere aus dem zeitlich sehr gestreckten Verfahrensablauf: Der Entlastungsbetrag (Dezemberhilfe-Gas) gilt nach § 125 EStG für Mieter als in dem Jahr zugeflossen, in dem die (Nebenkosten-) Abrechnung erteilt wird, d.h. in der Regel im Folgejahr. Es ist anzunehmen, dass diese Zuflussfiktion auch für die Gas- und Wärmepreisbremsen entsprechend gelten würde. Zwischen dem Zeitraum der Untervermietung, der Erteilung der Nebenkostenabrechnung im Folgejahr (fingierter Zufluss der Entlastung) und Abgabe der Einkommensteuererklärung können mitunter mehrere Jahre liegen. Dies würde die Nachverfolgung des Untermieters erschweren – auch für die Finanzverwaltung. Ggf. müsste eine Mitteilung an das Wohnsitzfinanzamt des ehemaligen Untermieters erfolgen. Die Ermittlung des Letztverbrauchers und damit die Zuordnung der Entlastung wird in vielen derart gestalteter Fälle wohl praktisch kaum möglich sein.

4. Werks- oder Dienstwohnungen

Wird Wohnraum vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt, sind verschiedene Modelle wie Werkswohnung, Dienstwohnung oder Werksmietwohnung und somit auch unterschiedliche Regelungen zur Mietzahlung denkbar. Abhängig davon, ob der Arbeitnehmer die Nebenkosten (oder einen Teil davon) trägt, stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber den vollen Entlastungsbetrag zu versteuern hat oder ob er ihn an den Arbeitnehmer weiterreichen kann. Stellt die Nutzung der Werkswohnung für den Arbeitnehmer einen Sachbezug dar und hat er diesen als geldwerten Vorteil zu versteuern, ist fraglich, ob bzw. wie der Entlastungsbetrag die Höhe des geldwerten Vorteils beeinflussen würde. Nutzen noch andere Mitarbeiter des Betriebs die Werkswohnung bzw. kommt es unterjährig zu einem Wechsel beim Mieter / Nutzer der Wohnung, ergeben sich hieraus ebenfalls viele Praxisfragen.

Darüber hinaus gilt: Aufgrund der Zuflussfiktion des § 125 EStG würde in mehreren Jahren für Werksmitarbeiter / Angestellte mit Werkswohnung (sofern sie unter die Definition „Mieter“ fallen) regelmäßig das Jahr der Erzielung von Einkünften i.d.R. vom Jahr des Zuflusses der Entlastung abweichen. Bei nur kurzfristigen oder bspw. einjährigen Beschäftigungsverhältnissen würden hieraus weitere Abgrenzungsfragen folgen. Sollte beispielsweise der Arbeitnehmer zwischenzeitlich ins Ausland verzogen sein, ergibt sich die weitere Frage, ob der Entlastungsbetrag überhaupt der Besteuerung unterliegen würde (vgl. Abschnitt II. 2.). Selbst

wenn der Entlastungsbetrag nicht zu versteuern wäre, müsste von Arbeitgeber- und Arbeitnehmerseite – und damit auch durch den unterstützenden Steuerberater – eine Prüfung und steuerrechtliche Würdigung jedes Einzelfalls erfolgen. Belege / Nachweise müssten auf Nachfrage des Finanzamts bereitgestellt werden.

Bei all diesen Fragen müsste der Steuerberater seinem Mandanten zur Seite stehen. Darüber hinaus müsste er diese Sachverhalte mit dem Finanzamt im Detail abstimmen bzw. sie erläutern und dokumentieren. Daraus würde auch höherer Prüfaufwand für die Finanzverwaltung resultieren.

5. Ehegatten mit gemeinsamer Veranlagung

Auf den ersten Blick unproblematisch erscheint der Fall von zusammenveranlagten Ehegatten. Kommt es jedoch unterjährig zur Trennung und entscheiden sich die Ehegatten gegen die gemeinsame Veranlagung bis zum Ende des Jahres der Trennung, folgen auch hier die unter Punkt 1. aufgeführten Fragen. Ergänzend stellt sich für die Steuerpflichtigen bzw. deren Steuerberater die Frage, ob Vermieter bzw. Energieversorger über die Änderung der tatsächlichen Verhältnisse informiert werden müssen und falls ja, innerhalb welcher Frist.

II. Steuerpflicht und Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung

1. Anknüpfung an das zu versteuernde Einkommen

In § 124 EStG ist für die Entlastung nach dem EWVG (Dezemberhilfe-Gas) geregelt, dass eine Besteuerung erst erfolgt, wenn das zu versteuernde Einkommen (zvE) mindestens 66.915 € (bei zusammenveranlagten Ehegatten 133.830 €) beträgt. Da diese Regelung weder eine Freigrenze noch ein Freibetrag ist, sehen wir hier Unsicherheiten und damit zusätzlichen Beratungsbedarf gegenüber den Steuerpflichtigen.

Müssen bspw. alle Steuerpflichtige Angaben zu Entlastungsbeträgen in der Einkommensteuererklärung machen oder quasi selbst „berechnen“, ob sie mit ihren Einkünften über- oder unterhalb der Grenze liegen werden und nur für den Fall der Steuerpflicht eine Formularangabe machen müssen? Da das zvE auch davon abhängt, ob das zuständige Finanzamt alle in der Steuererklärung gemachten Angaben übernimmt oder bspw. erklärte Aufwendungen nicht anerkennt, kann ein Steuerpflichtiger nicht wirklich abschätzen, ob die Entlastung für ihn steuerpflichtig sein wird oder nicht.

2. Besteuerung bei beschränkter Steuerpflicht

Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug stellen sich folgende Fragen: Würde für Steuerpflichtige, die im Jahr des Zuflusses des Entlastungsbetrags beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 1 Abs. 4 EStG sind, der Entlastungsbetrag der Besteuerung unterliegen? Hierfür müsste der Entlastungsbetrag zu den inländischen Einkünften i.S.d. § 49 EStG zählen. Die Entlastung der Dezemberhilfe-Gas soll den Einkünften aus sonstigen Leistungen nach § 22 Nr. 3 S. 1 EStG zugeordnet werden (soweit sie nicht zu einer anderen Einkunftsart gehören).

Unseres Erachtens ist sehr fraglich, ob somit überhaupt Einkünfte i.S.d. § 49 EStG vorliegen würden und der Entlastungsbetrag einer möglichen Besteuerung unterliegen würde. Etwaige Fragen der Steuerpflichtigen würden dennoch zu Aufwand bei Steuerberater und Finanzverwaltung führen.

3. Veranlagungspflicht für Arbeitnehmer

Fraglich ist auch, ob Arbeitnehmer, die bisher keine Einkommensteuererklärung abgeben mussten (Fälle des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG), nun zur Abgabe verpflichtet werden. Zählt der Entlastungsbetrag zu den einkommensteuerpflichtigen Einkünften?

III. Vollzugsthemen

1. Pflicht zur Vorhaltung von Informationen

In § 30 EWPBG ist die Pflicht für Energieversorger, Vermieter und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer (WEG) zur Vorhaltung von Daten des Letztverbrauchers, Kunden, Mieters oder Wohnungseigentümers geregelt. Diese „Vorhaltepflicht“ wird wohl i.d.R. zur Auskunftspflicht, wenn die Finanzverwaltung bei der dafür zuständigen Stelle des Bundes Daten für einen Steuerpflichtigen erfragt. Sie kann im Einzelfall einen aufwendigen Abstimmungsbedarf zwischen dem Steuerpflichtigen, seinem steuerlichen Berater und der Finanzverwaltung auslösen.

Es könnte etwa zu Abweichungen zwischen dem vom Steuerpflichtigen (mit Unterstützung seines Steuerberaters) erklärten Entlastungsbetrag und den vom z.B. Vermieter an die Bundesstelle übermittelten Daten kommen. Die Aufklärung der Differenz, die verschiedenste Gründe haben kann (vgl. Abschnitt I. zu den Kettenfällen), wäre mit viel Aufwand für Steuerberater und Finanzverwaltung verbunden: Setzt das Finanzamt die Steuer auf Basis des von der Bundesstelle

übermittelten Betrags zu hoch fest, würde ein Einspruchsverfahren folgen. Im Zuge dessen würde der Steuerberater dem Finanzamt den niedrigeren, erklärten Entlastungsbetrag erläutern und dokumentieren. Das Finanzamt müsste den Sachverhalt prüfen und ggf. einen geänderten Steuerbescheid erlassen.

Die Pflicht zur Vorhaltung von Daten beinhaltet wohl auch die Pflicht, dass diese Daten vorliegen bzw. vom Letztverbraucher erfragt werden. Inwieweit dem Energieversorger beispielsweise Konstellationen mit mehreren Mietparteien bekannt sind bzw. der Hauptmieter verpflichtet ist, dies dem Energieversorger mitzuteilen, erscheint fraglich.

Eine weitere Ursache für Abweichungen zwischen den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und den dem Steuerbescheid zugrunde gelegten Daten kann die in § 30 EWPBG fehlende Pflicht zur Vorhaltung der Steuer-ID sein. Nach unserem Kenntnisstand dürfte die Steuer-ID das maßgebliche Kriterium sein, welches dem Finanzamt die eindeutige und effiziente Zuordnung eines Entlastungsbetrags zu einem Steuerpflichtigen ermöglicht. Die nach § 30 EWPBG vorzuhaltenden Daten wie Name und Anschrift dürften die Zuordnung hingegen erheblich erschweren und die Fehleranfälligkeit deutlich steigern.

2. Erfassung der Daten durch die Finanzverwaltung oder den Steuerpflichtigen

Unklar ist auch, welche Angaben die Steuerpflichtigen in der Einkommensteuererklärung tatsächlich machen müssen oder ob dies nur nach Aufforderung / Nachfrage durch das Finanzamt erfolgen soll. Eine Berücksichtigung „von Amts wegen“ erscheint uns nicht möglich zu sein, da der Finanzverwaltung nicht die Daten für Entlastungsbeträge von allen Steuerpflichtigen vorliegen bzw. auch nicht automatisiert abgerufen werden können.

Lediglich ca. 10% der Steuerpflichtigen sollen den Entlastungsbetrag zu versteuern haben. Ob ein Steuerpflichtiger in einem Veranlagungszeitraum ein zu versteuerndes Einkommen oberhalb der Grenzen i.S.d. § 124 EStG hat, steht allerdings i.d.R. erst mit Erlass des Steuerbescheides final fest. Daher müssten sich zunächst grundsätzlich alle Steuerpflichtigen mit einer möglichen Besteuerung des Entlastungsbetrags befassen. Daten zum Entlastungsbetrag müssten bereitgehalten und ggf. in einer Steuererklärung oder bei Nachfrage durch das Finanzamt angegeben werden. Für die Steuerpflichtigen und insbesondere deren Steuerberater wäre dies mit zeitlichem Aufwand und Kosten verbunden - selbst wenn die Steuerpflichtigen von der Besteuerung gar nicht betroffen wären.

3. Überprüfung durch die Finanzverwaltung

Fraglich erscheint uns des Weiteren, inwieweit die Finanzverwaltung die Richtigkeit und Vollständigkeit der in der Einkommensteuererklärung gemachten Angaben überprüfen würde. Sollte es hier regelmäßig zu Beleganforderungen kommen, würde dies für die Steuerpflichtigen und die Steuerberater zusätzlichen Aufwand darstellen. Würde das Finanzamt in Fällen, in denen das Einkommen eines Steuerpflichtigen über dem Solidaritätszuschlag liegt, aber kein Entlastungsbetrag in der Steuererklärung angegeben wurde, den Steuerpflichtigen kontaktieren und ggf. um Nachweis bitten, dass kein Entlastungsbetrag bezogen wurde (z.B., weil eine Wärmepumpe-Heizung vorliegt)?

4. Drittdatenproblematik

Es stellt sich zudem die Frage, ob die Daten des Energieversorgers Drittdaten i.S.d. § 93c AO sind bzw. ob für vom Energieversorger vorgehaltene Daten dieselben rechtlichen Grundlagen wie bei Drittdaten gelten (bspw. § 150 Abs. 7 Satz 2 AO).

IV. Fazit

Wie in den Beispielfällen dargelegt, würde eine Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Preisbremsen zu erheblichem Aufklärungsaufwand und Dokumentationsaufwand bei Steuerpflichtigen und Steuerberatern führen. Zweifelsfragen müssten ausgelegt werden, was zu mitunter umfangreicher Korrespondenz mit dem zuständigen Finanzamt führen würde.

Der Erfüllungsaufwand der Länder für die Dezemberhilfe-Gas und die Gas- und Wärmepreisbremsen dürfte nach unserer Einschätzung daher deutlich höher ausfallen als bisher angenommen. Zudem müsste der Erfüllungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und deren steuerlichen Berater zur Identifizierung einer möglichen Steuerpflicht einbezogen werden - auch wenn es nur für etwa 10% der Steuerpflichtigen tatsächlich zu einer Besteuerung der Entlastungsbeträge kommen würde.

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

Mit freundlichen Grüßen

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

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

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

gez.
StBin/Dipl.-Volksw. Dr. Franziska Hoffmann
(Referentin 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.
