

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Deutscher Bundestag
Herrn Alois Rainer, MdB, CDU/CSU
Vorsitzender des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin

per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Kürzel	Telefon	Telefax	E-Mail	Datum
Me/DE/FH/VJ – S 07/23	+49 30 27876-2	+49 30 27876-799	dstv.berlin@dstv.de	01.11.2023

Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)

Sehr geehrter Herr Vorsitzender Rainer,
sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Einladung als Sachverständiger zur Anhörung des Bundestags-Finanzausschusses am 06.11.2023 zum *Gesetzentwurf der Bundesregierung eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)* ([BT-Drs. 20/8628](#)). Mit Blick hierauf nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) gern vorab zu genanntem Entwurf Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Impulse im weiteren parlamentarischen Verfahren berücksichtigen.

A. Vorwort

Neben den Ausführungen zu ausgewählten Punkten des Regierungsentwurfs finden Sie unter **Gliederungspunkt C.** gleichfalls Hinweise zur Stellungnahme des Bundesrats ([BR-Drs. 433/23 \(B\)](#)) zu oben genanntem Gesetzentwurf (S. 42 ff.). Wir hoffen, diese sind Ihnen ebenfalls eine Stütze.

Darüber hinaus möchten wir grundlegende Gedanken voranstellen. Durch das Wachstumschancengesetz soll die Wirtschaft und damit auch kleine und mittlere Unternehmen (KMU) deutlich entlastet werden. Hierfür setzt der vorbezeichnete Entwurf durchaus erste, positive Impulse.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V.

Verband der steuerberatenden und
wirtschaftsprüfenden Berufe
Littenstraße 10 · 10179 Berlin
Telefon: 030 27876-2 · Telefax: 030 27876-799
dstv.berlin@dstv.de · www.dstv.de

Präsident:
StB Torsten Lüth
Hauptgeschäftsführer:
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters
Geschäftsführerin: RAin/StBin Sylvia Mein

AG Charlottenburg, Nr. 20931
Steuer-Nr. 27/620/52326
Deutsche Bank AG Berlin
IBAN DE68 1007 0000 0437 537400 · BIC DEUTDEBBXXX

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 Gesetzesvorhabens 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. Gerade in anhaltenden Krisenzeiten, die die kleinen und mittleren Kanzleien nach wie vor fordern, muss das Vorhaben aus Sicht des DStV dringend überdacht und im besten Fall verworfen werden.

Des Weiteren erscheint uns die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrats (NKR) zu dem Gesetzentwurf äußerst bemerkenswert. Er führt im Ergebnis aus:

„Die Darstellung der Regelungsfolgen ist nicht in jeder Hinsicht methodengerecht und nachvollziehbar. Im Rahmen seines gesetzlichen Auftrages beanstandet der NKR, dass wesentlicher Erfüllungsaufwand nicht dargestellt wurde (z. B. Einführung der obligatorischen eRechnung, Programmierung der Thesaurierungsbegünstigung). Außerdem fehlt bei der Darstellung des Erfüllungsaufwandes in Teilen die Herleitung der Fallzahlen, Zeitaufwände und Kostensätze. Zudem weist der NKR darauf hin, dass eine ressortabgestimmte Fassung erst zwei Tage vor der geplanten Kabinettsitzung am 30.08.2023 vorlag. Die Stellungnahme des NKR erfolgt auf Basis der ressortabgestimmten Fassung vom 28.08.2023.“ (vgl. [BT-Drs. 20/8628, S. 248](#))

Ebenso beachtlich sind die Einlassungen des Bundesrats in seiner Stellungnahme. An einigen Stellen bemängelt er die fehlende Einbindung der zuständigen Ressorts der Länder – so etwa bei der Klimaschutz-Investitionsprämie (vgl. [BR-Drs. 433/23 \(B\), S. 2](#)) oder bei der Einführung der gesetzlichen Regelung zur Durchführung internationaler Risikobewertungsverfahren (vgl. [BR-Drs. 433/23 \(B\), S. 43](#)).

Umso wichtiger ist es, dass jetzt – im parlamentarischen Verfahren – genau hingeschaut und auf die Stimmen der Praxis gehört wird, um ein praktikables, ausgewogenes und den Zielen der Regelungen gerecht werdendes Gesetz zu schaffen. Gerade bei der Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen bedarf es dringend weiterer Vereinfachungen, um unnötige Bürokratie zu vermeiden.

B. Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes

Artikel 1 - Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (Klimaschutz-Investitionsprämiengesetz – KlimaInvPG)

I. Allgemeines zur Klimaschutz-Investitionsprämie

Der Regierungsentwurf sieht die Einführung einer Investitionsprämie „zur Beförderung der Transformation der Wirtschaft in Richtung von insbesondere mehr Klimaschutz“ vor. Mit dem Klimaschutz-Investitionsprämiengesetz (KlimaInvPG) sollen unternehmerische Investitionen in den Umwelt- und Klimaschutz gefördert werden.

Dieses Ziel bewertet der DStV als sehr positiv. Jedoch sollten die Bedürfnisse von kleinen und mittleren Unternehmen (KMU) nicht außer Acht gelassen werden. Wie auch der Bundesrat in seiner Stellungnahme ausgeführt hat ([BR-Drs. 433/23 \(B\), S. 6](#)), sollte die Investitionsprämie für KMU einfacher ausgestaltet sein.

Insbesondere für KMU, die in der Regel keinen eigenen, unternehmensinternen Energiemanager haben, kann die Verpflichtung, einen externen Energieberater hinzuziehen zu müssen, dazu führen, dass kein Antrag auf Klimaschutzprämie gestellt wird und eine Investition in Klimaschutz unterbleibt. Die Anzahl der Energieberater ist beschränkt. Auf der [Homepage des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle](#) sind, Stand 24.10.2023, lediglich 5.004 Energieberater erfasst. Auch gibt der DStV zu bedenken, dass die Kosten für Energie- und Steuerberater insbesondere bei kleineren Investitionen höher sein könnten als der Vorteil durch die Investitionsprämie.

Petitum: Die Klimaschutz-Investitionsprämie sollte KMU-freundlicher ausgestaltet sein, damit KMU nicht aufgrund der Rahmenbedingungen faktisch von der Inanspruchnahme der Investitionsprämie ausgeschlossen werden.

II. Anregungen zu ausgewählten Aspekten

Nachfolgend finden Sie unsere Ausführungen zu den einzelnen Regelungen des KlimaInvPG-E.

Zu § 2 Abs. 2 KlimaInvPG-E – Einsparkkonzept durch zertifizierten Energieberater

Begünstige Investitionen i.S.d. KlimaInvPG-E sind neue, abnutzbare, bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (sowie Maßnahmen an einem bestehenden abnutzbaren Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder

Herstellungskosten führen), wenn bestimmte, in § 2 Abs. 1 KlimalnvPG-E aufgeführte, Voraussetzungen erfüllt sind. U.a. muss das Wirtschaftsgut in einem Einsparkonzept enthalten sein und dazu dienen, dass der Anspruchsberechtigte im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert. Dieses Einsparkonzept muss die wesentlichen Anforderungen an einen Energieauditbericht nach DIN EN 16247-1 erfüllen und mit Hilfe eines Energieberaters, der im Programm „Bundesförderung Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systeme (EBN) - Modul 1: Energieaudit DIN EN 16247“ zugelassen ist, erstellt worden sein (§ 2 Abs. 2 KlimalnvPG-E). Alternativ kann der unternehmenseigene Energiemanager hinzugezogen werden, soweit das Unternehmen über ein nach DIN EN ISO 50001 oder Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) zertifiziertes Energie- oder Umweltmanagementsystem verfügt.

Insbesondere für KMU ist die Verpflichtung, ein Energie-Einsparkonzept für das zu fördernde Wirtschaftsgut durch einen zertifizierten Energieberater erstellen zu lassen, nicht praktikabel und in der Regel wohl nicht umsetzbar. Mittelständische Unternehmen haben in der Regel keinen eigenen Energiemanager. Die Beauftragung eines externen Energieberaters ist mit zusätzlichen Kosten verbunden. Die Hürden für KMU für eine Investition in Klimaschutz sind dementsprechend hoch.

Petitum: Die Voraussetzungen für die Beantragung der Investitionsprämie sollten für KMU reduziert werden, um auch für den Mittelstand Anreize zu setzen, Klimaschutzinvestitionen durchzuführen. Grundsätzlich wäre ein möglichst unbürokratischer Ansatz sehr zu begrüßen, damit die Vorteile einer Investitionsprämie nicht durch hohe Bürokratieaufwendungen geschmälert werden.

Zu § 2 Abs. 3 KlimalnvPG-E – Höhe der förderfähigen Aufwendungen

Nach § 2 Abs. 3 KlimalnvPG-E kann die Investitionsprämie nur in Anspruch genommen werden, wenn die förderfähigen Aufwendungen mindestens 5.000 € je Wirtschaftsgut betragen. Im Referentenentwurf lag die Grenze bei 10.000 €. Die Senkung auf 5.000 € wird begrüßt, da so auch Investitionen mit einem geringeren Volumen berücksichtigt werden können.

Petitum: Der DStV begrüßt die Senkung der Grenze für förderfähige Aufwendungen auf 5.000 €.

Zu § 3 KlimaInvPG-E – Förderzeitraum

Eine Klimaschutz-Investition ist begünstigt, wenn das anspruchsberechtigte Unternehmen die Investition nach dem 31.12.2023 (bzw. frühestens nach Verkündung des Gesetzes) begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen hat. Gegenüber der Formulierung im Referentenentwurf ist der Förderzeitraum damit zwei Jahre länger. Dies ist zu begrüßen, da den Unternehmen somit ein längerer Planungs- und Umsetzungszeitraum zur Verfügung steht.

Petitum: Der DStV begrüßt den gegenüber dem Referentenentwurf um zwei Jahre längeren Förderzeitraum für Klimaschutz-Investitionen.

Zu § 4 KlimaInvPG-E – Förderfähige Aufwendungen, Bemessungsgrundlage und Höhe der Investitionsprämie

Nach § 4 Abs. 3 KlimaInvPG-E beträgt die Investitionsprämie 15% der Bemessungsgrundlage. Da KMU regelmäßig kleine Investitionen tätigen, wird der absolute Förderbetrag der Investitionsprämie in vielen Fällen nicht sehr hoch ausfallen. Der DStV gibt zu bedenken, dass für KMU die Kosten für die Beauftragung eines Energieberaters und für eine etwaige steuerliche Beratung in Zusammenhang mit der Investitionsprämie höher sein könnten als der Liquiditätsvorteil aus der Investitionsprämie. Der DStV erachtet es als wichtig, auch für KMU Anreize zu setzen, damit Investitionen in den Klimaschutz durchgeführt werden können. Durch den starren Prozentsatz profitieren Unternehmen mit größeren Investitionen absolut betrachtet mehr von der Investitionsprämie als Unternehmen mit kleinen Investitionen. Auch wenn uns noch keine Informationen darüber vorliegen, wie Energieberater die Erstellung des nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KlimaInvPG-E erforderlichen Einsparkkonzepts gegenüber den Unternehmen abrechnen, gehen wir davon aus, dass die Aufwendungen für Energieberater i.d.R. nicht proportional mit der Investitionssumme ansteigen werden. Dieser „Fixkostendegression“ sollte bei der Bestimmung der Höhe der Investitionsprämie Rechnung getragen werden.

Petitum: Der DStV regt an, dass die Investitionsprämie auch für kleine Investitionen attraktiv ausgestaltet wird, beispielsweise durch einen höheren Prozentsatz (als der allgemeine Prozentsatz von 15% der Bemessungsgrundlage) oder aber durch eine Mindestbetragshöhe zur Deckung der Kosten für den externen Energieberater und etwaige steuerliche Beratung.

Zu § 5 KlimaInvPG-E – Antrag auf Investitionsprämie

Sehr zu begrüßen ist, dass die Bemessungsgrundlage für einen Antrag auf Investitionsprämie i.S.d. § 4 Abs. 2 KlimaInvPG-E nur noch mindestens 10.000 € betragen muss. Bemessungsgrundlage ist nach § 4 Abs. 2 KlimaInvPG-E die Summe der förderfähigen Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 1 KlimaInvPG-E. Gegenüber dem Referentenentwurf, in dem als Bemessungsgrundlage 50.000 € festgelegt waren, ist dies eine wesentliche Verbesserung, insbesondere aus Sicht von KMU. Weiterhin können die anspruchsberechtigten Unternehmen bis zu vier Anträge auf Investitionsprämie stellen, im Referentenentwurf waren nur zwei Anträge vorgesehen. Im Gesetzestext ist zudem nunmehr festgelegt, dass die max. vier Anträge nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2032 gestellt werden können. Im Referentenentwurf war die Formulierung „*im Förderzeitraum nach § 3*“ enthalten. Im Vergleich zu dem in § 3 KlimaInvPG-E genannten Förderzeitraum ist die Antragstellung darüber hinaus länger möglich.

Die Ausweitung der Antragsmöglichkeiten bewertet der DStV positiv. Sie steigert die Flexibilität des Instruments und macht es gerade für KMU dadurch attraktiver.

Petitum: Die gegenüber dem Referentenentwurf deutlich herabgesetzte Grenze für die Bemessungsgrundlage, um einen Antrag auf Investitionsprämie stellen zu können, wird mit Blick auf die geringeren Investitionsvolumina von KMU ausdrücklich begrüßt. Auch die Ausweitung der Anzahl der möglichen Anträge sieht der DStV positiv.

Artikel 2 - Änderung des Einkommensteuergesetzes

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. Diese, bereits im Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes enthaltene Regelung 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.

In der Stellungnahme zum Referentenentwurf hatte der DStV ungeklärte Fragenkreise den Erfüllungs- bzw. Vollzugsaufwand betreffend in Zusammenhang mit der Besteuerung der Dezemberhilfe-Gas und der Preisbremsen umfassend dargestellt (vgl. [DStV-Stellungnahme S 05/23](#)). Von den dort aufgeworfenen Problemen ausgehend, ist der im Regierungsentwurf geplante Verzicht folgerichtig und bedeutet für alle Verfahrensbeteiligten eine große Erleichterung.

Petitum: 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 enorm. Ein effizienter Steuervollzug wäre nicht möglich.

Artikel 4 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 1 Buchst. a – Privatnutzung dienstlicher Elektrofahrzeuge, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nummer 3 und Satz 3 Nummer 3 EStG-E

Die Privatnutzung eines betrieblichen (reinen) Elektroautos ist bei Anschaffung zwischen dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031 mitunter steuerlich begünstigt. Konkret ist bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nur ein Viertel des Listenpreises anzusetzen. Voraussetzung hierfür war bisher, dass der Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 € betrug. Dieser Wert soll nun für Kraftfahrzeuge, die nach dem 31.12.2024 angeschafft werden, auf 80.000 € angehoben werden. Damit könnten mehr Automodelle von der steuerlichen Begünstigung profitieren. Diese soll sowohl im Rahmen der Besteuerung nach der sog. 1 %-Regelung als auch bei der Anwendung eines Fahrtenbuchs gelten (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nummer 3 und Satz 3 Nummer 3 EStG-E, § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 i.V.m. § 52 Abs. 12 Satz 5 EStG-E).

Petitum: Der DStV begrüßt die Erhöhung. Damit trägt der Gesetzgeber den gestiegenen Anschaffungskosten für Elektroautos Rechnung.

Zu Nummer 1 Buchst. b und c – 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 Abschreibungsdauer nach den amtlichen Abschreibungstabellen einer Vielzahl von Wirtschaftsgütern in diesem Betragssegment dar.

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

Zu Nummer 3 Buchst. a – degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, § 7 Absatz 2 Satz 1 EStG-E

Die degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll für nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.01.2025 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter anstelle der linearen Abschreibung angewendet werden können.

Der DStV begrüßt im Grundsatz die Verlängerung der Möglichkeit der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Sie bildet den tatsächlichen Werteverzehr deutlich realitätsgerechter ab als die lineare Abschreibung.

Allerdings gibt der DStV zu bedenken, dass die Investitionsentscheidungen für das Jahr 2023 bereits in den meisten Fällen getroffen sein dürften. Durch die unterjährige Einführung der degressiven Abschreibungsmöglichkeit entsteht daher kein besonders ausgeprägter Investitionsimpuls. Der unterjährigen Einführung steht auch die aufwändigeren buchhalterische Erfassung entgegen.

Zudem reduziert die zeitlich begrenzte Möglichkeit der degressiven Abschreibung die Attraktivität der Regelung. Die geplante Zeitspanne von 1 ¼ Jahr ist deutlich zu kurz. Gerade große Investitionsvorhaben haben einen zeitlich längeren Planungsvorlauf.

Petitum: Der DStV regt an, auf die zeitliche Befristung gänzlich zu verzichten, wie er zuletzt auch in seiner [Stellungnahme S 08/22](#) ausgeführt hat. So hat auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrats in seiner Beschlussempfehlung ([BR-Drs. 433/1/23, S. 9](#)) auf die Notwendigkeit von dauerhaften Investitionsanreizen hingewiesen und die unbefristete Verlängerung der degressiven Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens empfohlen. Bedauerlicherweise hat dies keinen Eingang in die Stellungnahme des Bundesrates gefunden.

Der DStV empfiehlt ferner, die Einführung nicht unterjährig vorzusehen. Bestenfalls sollte die degressive AfA bereits für nach dem 31.12.2022 angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgüter gelten; alternativ wäre die Einführung zum kommenden Jahreswechsel vorzugswürdig.

Zu Nummer 3 Buchst. b – degressive Abschreibung für Wohngebäude, § 7 Absatz 5a EStG-E

Der Regierungsentwurf sieht für Wohngebäude eine befristete degressive AfA mit einem Prozentsatz von jährlich 6 % vor (§ 7 Abs. 5a EStG-E). Die Maßnahme soll für Bauprojekte gelten, mit deren Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 1.10.2029 begonnen wurde bzw. deren Anschaffung auf Grund eines im genannten Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags erfolgt. Sie ist mithin auf sechs Jahre befristet.

Petitum: Der DStV begrüßt im Grundsatz die Ausweitung der degressiven AfA auf den Wohnungsbau. Sie ist ein erprobtes Instrument, welches zu einer sachgerechten Abbildung des Werteverzehrs führt. Insofern spricht er sich dafür aus, auf die geplante zeitliche Befristung zu verzichten.

Zu Nummer 5 – 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 bereits im Referentenentwurf erfasste Maßnahme zur Förderung der Liquidität und Investitionen von KMU ausdrücklich.

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

Zu Nummer 12 – Thesaurierungsbegünstigung, § 34a EStG-E

Die noch im Referentenentwurf geplanten Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wurden mit dem Übergang zum Regierungsentwurf leider nahezu gänzlich gestrichen. So ist die vorgesehene Anpassung der Verwendungsreihenfolge – wonach steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden können – im Regierungsentwurf nicht mehr enthalten. Eine solche Regelung hätte jedoch u.a. dazu beibetragen, die steuerliche Benachteiligung von Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften zu reduzieren. Auch die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren durch die Aufhebung des § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG wurde nicht in den Regierungsentwurf übernommen (Kritik sowie Anregungen zu Verbesserungsmöglichkeiten des § 34a EStG, vgl. Ley, DStR 2023, 2025).

Von den ursprünglichen Verbesserungsvorhaben wird damit im Regierungsentwurf allein am Einbezug von Ertragsteuern in den begünstigungsfähigen Gewinn festgehalten. An den im Referentenentwurf geplanten Verschärfungen in § 34a EStG ändert sich im Regierungsentwurf hingegen nichts. Eine ernüchternde Bilanz. Auch die Empfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrats bemängelte dies. Er forderte, § 34a EStG so zu fassen, wie dies im Referentenentwurf vorgesehen war (vgl. [BR-Drs. 433/1/23, S. 21 ff., S. 28/29](#)).

Insbesondere dürfte die sofortige Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG - neben den bisher vorgeschlagenen, jedoch nicht umgesetzten Verbesserungen zu § 1a KStG - auch in vielen Fällen eine Option zur Körperschaftsbesteuerung behindern.

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](#)).

Aufbrechen der starren Steuersätze

Den zentralen Aspekt einer mittelstandsfördernden Reform der Thesaurierungsbegünstigung bildet dabei ein Aufbrechen der derzeitigen starren Steuersätze auf die Rücklage des Gewinns und auf dessen spätere Ausschüttung. Denn die gegenwärtige 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 Wir regen auch weiterhin nachdrücklich an, diesen Punkt in die weiteren Diskussionen um eine Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung aufzunehmen.

Verwendungsreihenfolge

Darüber hinaus bedauern wir sehr, dass auch das im Referentenentwurf enthaltene Vorhaben, steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, zukünftig vorrangig entnehmen zu können, im Regierungsentwurf nicht weiterverfolgt wird.

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

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

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

Wir regen dringend an, die ursprünglich geplante Möglichkeit zur vorrangigen Entnahme von Altrücklagen und steuerfreien Gewinnen wieder aufzugreifen und zudem auch eine Einbeziehung der Altrücklagen der Vorjahre in die weiteren Überlegungen aufzunehmen.

Einbezug von Ertragsteuern in den begünstigungsfähigen Gewinn

Der DStV begrüßt das im Regierungsentwurf verbliebene Vorhaben, wonach 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 geplante gesetzliche Anpassung kann daher eine stärkere Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften bewirken.

Petitum: Der DStV spricht sich ausdrücklich für die im Regierungsentwurf enthaltene Maßnahme zum Einbezug von Ertragsteuern in den begünstigungsfähigen Gewinn 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. Schließlich sprechen wir uns nachdrücklich dafür aus, die noch im Referentenentwurf aufgezeigte Anpassung der Verwendungsreihenfolge zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung wieder aufzunehmen und hierbei eine Einbeziehung der Altrücklagen der Vorjahre in die weiteren Überlegungen einzubinden.

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.

Artikel 5 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

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 bleiben die Anpassungen jedoch bislang hinter unseren Erwartungen zurück. Für weitere ausführliche Hinweise hierzu verweisen wir auf unsere Ausführungen zu *Nummer 10* dieses Artikels (Betriebsveranstaltungen).

Petitum: 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 ([BGBI. 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](#)) entsprechend eine Ausweitung des Verlustrücktragszeitraums gefordert. Gerade in anhaltenden Krisenjahren läuft der Rücktrag sonst oftmals ins Leere.

Der Gesetzentwurf sieht ferner eine temporär beschränkte Anpassung der Regelungen des Verlustvortrags vor. Für den Teil, der den Betrag von 1 Mio. € (bzw. 2 Mio. €) überschreitet, soll der Verlustvortrag auf 80 % (statt aktuell 60 %) des Gesamtbetrages der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt werden. Die Neuerung soll für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 gelten.

Damit bleibt der Gesetzentwurf zwar hinter den im Referentenentwurf angedeuteten Plänen zur befristeten Aufhebung der Mindestbesteuerung zurück. Gleichwohl wird die Ausweitung der Verlustverrechnung in der Praxis in einigen Fällen entlastend wirken.

Petitum: Der DStV begrüßt die erweiterte Möglichkeit der Verlustverrechnung. Insbesondere die Erweiterung des Verlustrücktragszeitraums, die er in der Vergangenheit angeregt hatte, erachtet er als durchaus sinnvolle Maßnahme. Es sollte jedoch geprüft werden, ob es nicht effizienter wäre, die Verrechnungsreihenfolge umzukehren; d.h. zunächst einen Rücktrag in den drittletzten, dann in den zweitletzten und schließlich in den dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraum vorzusehen. Einem Vorschlag zur Erweiterung des Verlustvortrags steht der DStV 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.

Wie bereits in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf ausgeführt, begrüßt der DStV 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 Regierungsentwurf aufgerufenen beträchtlichen 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.

Petitum: 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 etwa eine Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen 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.

Petitum: 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

Die Berücksichtigung der Tarifermäßigung 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 tarifermäßigt zu besteuerndem Arbeitslohn in der KMU-Praxis als sehr komplex und zeitintensiv dar. Die einzelnen Schwierigkeiten sind in der Gesetzesbegründung ([BT-Drs. 20/8628, S. 137](#)) bereits umfassend dargelegt, wie bspw. die aufwendige Vergleichsberechnung zur Beurteilung einer Zusammenballung von Einkünften.

Petitum: 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 zur Entlastung von KMU bei.

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

Artikel 11 - Änderung der Abgabenordnung / Meldepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

Die Einführung einer Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen soll ausweislich der Gesetzesbegründung ungewollte Gesetzeslücken früher als bisher aufspüren und ferner

veranlagungsunterstützend wirken (vgl. [BT-Drs. 20/8628, S. 159](#)). Hierfür sollen primär sog. Intermediäre, z.B. Steuerberater, in die Pflicht genommen werden.

Misstrauen – Pflichtverschiebung - Rechtsunsicherheiten und Haftungsrisiken

Die geplante Meldepflicht 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.

Die geplante Meldepflicht orientiert sich in vielem eng an den gesetzlichen Bestimmungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen. 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 anders 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.

Der Gesetzgeber überträgt mit dem Instrument nicht nur einen gewichtigen Teil seiner Verantwortung - sondern bürdet dem steuerberatenden Berufsstand mit den unbestimmten Rechtsbegriffen der anzuzeigenden Tatbestände Rechtsunsicherheiten, bürokratischen

Mehraufwand und Haftungsrisiken auf. Dies ist in Zeiten von multiplen Krisen gerade für die kleinen und mittleren Kanzleien eine nicht hinnehmbare Zumutung – eine hohe Verunsicherung der Praxis.

Wirksamkeit der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Für grenzüberschreitende Gestaltungen ist die Anzeigepflicht bereits seit Juli 2020 im Einsatz. Um dessen Wirksamkeit in Erfahrung zu bringen, hat die CDU/CSU-Bundestagsfraktion im Rahmen einer kleinen Anfrage ([BT-Drs. 20/6734](#)) bei der Bundesregierung nachgefragt. Heraus kam unter anderem: Insgesamt sind bis März 2023 knapp 27.000 Meldungen eingegangen ([BT-Drs. 20/6734, S. 2](#)). Die Bundesregierung führt in ihrer Antwort weiter aus, dass sich aus insgesamt 4.268 einzelnen Mitteilungen 24 grenzüberschreitende Steuergestaltungsmodelle ergaben, bei denen rechtspolitischer Handlungsbedarf identifiziert wurde ([BT-Drs. 20/6734, S. 3](#)). Insofern verweist das BMF auf eine „Erfolgsquote“ von rund 16 %.

Die Gegenüberstellung von 4.268 Meldungen zu rund 27.000 Meldungen greift nach Ansicht des DStV allerdings deutlich zu kurz. Die den Berufsstand insgesamt treffende Bürokratie resultierte aus der Sammlung und Darstellung der Informationen zu den rund 27.000 Meldungen und ging weit darüber hinaus: Zu der Bürokratie aus den abgegebenen Meldungen traten als einmaliger Erfüllungsaufwand die Implementierung der Prüfprozesse in die Kanzleiabläufe und als laufender Erfüllungsaufwand die unzähligen Prüfungen, ob Gestaltungen unter den Anwendungsbereich der gesetzlichen Vorgaben fielen, hinzu. Dieser „Vorfeldaufwand“ ist ein Faktum und bleibt bei den Auswertungen der Bundesregierung gänzlich unberücksichtigt. Insofern müssen nach Auffassung des DStV bei der Ermittlung einer „Erfolgsquote“ mindestens die rund 27.000 Meldungen den 24 grenzüberschreitenden, Handlungsbedarf auslösenden Steuergestaltungen gegenübergestellt werden. Dies ergibt eine „Erfolgsquote“ von lediglich 0,08 %. Insofern darf allein aus diesen Gründen stark bezweifelt werden, ob der Aufwand einer solchen Meldepflicht das Mittel rechtfertigt.

Darüber hinaus ergeben sich aus der Antwort der Bundesregierung weitere Zweifel an der Sinnhaftigkeit der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen. Im Zuge der rund 27.000 Meldungen habe das Bundeszentralamt für Steuern 206 Gestaltungsmodelle in den Auswertungsprozess überführt ([BT-Drs. 20/6734, S. 5](#)). Soweit daraus rechtspolitischer Handlungsbedarf abzuleiten war, sei vielfach festzustellen gewesen, dass die Regelungslücken in den Steuergesetzen in der Zwischenzeit bereits geschlossen werden konnten – etwa durch

das Steueroasen-Abwehrgesetz. Demnach waren die ungewollten Gesetzeslücken dem Gesetzgeber offenbar bereits bekannt. Der Zweck der Meldepflicht - ein Aufspüren dieser Lücken – lief insoweit ins Leere. Eine Anzeigepflicht hat insofern scheinbar keinen Mehrwert ergeben.

Europarechtliche Zweifel

Auch ist die Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen rechtlich keineswegs unumstritten. Dies zeigt etwa die aktuell vor dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) 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. Schließlich wird dem Gericht auch die Frage vorgelegt, ob die europäische Meldepflicht in der Weise gegen das Recht auf die Achtung des Privatlebens der Intermediäre und der Steuerpflichtigen verstößt, dass diese nicht angemessen gerechtfertigt werden kann.

Fazit

Vor diesem Hintergrund lehnt der DStV die geplante Einführung grundsätzlich ab und fordert den Gesetzgeber auf, darauf zu verzichten. Insofern begrüßen wir die diesem Vorstoß zustimmende Beschlussempfehlung des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates ([BR-Drs. 433/1/23, S. 64](#)) außerordentlich. Der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates stellte richtigerweise fest, dass für Steuerberater und andere Intermediäre die vorgesehene Mitteilungspflicht nationaler Steuergestaltungen mit einem enormen Aufwand verbunden ist, der in keinem Verhältnis zu dem erwartenden Nutzen steht. Wir bedauern sehr, dass diese Auffassung keinen Eingang in die Stellungnahme des Bundesrates gefunden hat.

Darüber hinaus kritisiert der DStV scharf, dass der Gesetzgeber den Ausgang des vor dem EuGH anhängigen Verfahrens und die von der EU-Kommission geplante Evaluation der Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen nicht abwartet, bevor er die rein nationale Anzeigepflicht einführt. Insbesondere im Lichte der oben ausgeführten Aspekte der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion erscheint dem DStV das nun geplante Instrument als unangemessener Aktionismus.

Dies vorausgeschickt möchten wir gleichwohl nachfolgend auf ausgewählte Passagen zur geplanten Anzeigepflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen hinweisen, die dringend zur Entlastung der kleinen und mittleren Kanzleien nachgebessert werden sollten.

Zu Nummer 13 – Kennzeichen im Sinne des § 138 I Abs. 2 Nr. 3 AO-E, § 138 I Abs. 3 AO-E

§ 138 I AO-E sieht vor, dass für die Entstehung einer Anzeigeverpflichtung unter anderem ein „Kennzeichen im Sinne des Absatzes 3“ vorliegen muss.

Besagter Absatz 3 orientiert sich hier stark an den Kennzeichen im Zusammenhang mit der Anzeigepflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen. Dennoch dürfte die Übertragung auf nationale Gestaltungen zu Verunsicherungen führen. Gem. § 138 I Abs. 3 Nr. 2 AO-E läge ein Kennzeichen i.S.d. Abs. 2 Satz 1 Nummer 3 bei einer standardisierten Dokumentation oder Struktur vor, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie wesentlich individuell angepasst werden muss. Damit würde ein sehr weiter Anwendungsbereich eröffnet.

Gern verdeutlichen wir dies an einem kurzen prägnanten Beispiel: *In einem Konzern wird eine Verlust-KG mit einer Gewinn-KG verschmolzen. So können die Verluste steuermindernd genutzt werden.*

Dabei handelt es sich gemäß den Rückmeldungen aus der Praxis um eine Standard-Gestaltung, die ohne weiteres auf viele Fälle übertragbar ist. Dieses Beispiel verdeutlicht die Dringlichkeit benötigter Eingrenzungen des Tatbestands.

Petitum: Der DStV regt an, mindestens gängige Standardvorgänge, wie die Verschmelzung von Verlust- auf Gewinngesellschaften, bereits vor Inkrafttreten der geplanten Meldepflicht in einer sog. White-Liste zu erfassen. So könnte die Anzahl der Meldungen ohne relevanten Erkenntnisgewinn sinnvoll reduziert werden. Besser wäre noch, auf die Meldung bereits bekannter Meldungen gänzlich zu verzichten (vgl. *Zu Nummer 13 – Umfang der Meldepflicht, § 138n Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Buchst. a AO-E*)

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

Sofern eine innerstaatliche Steuergestaltung i.S.d. § 138I AO-E vorliegt, d.h., unter anderem der sog. Main-Benefit-Test (§ 138I 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 § 138I 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 Kalender- oder Wirtschaftsjahre, die dem Kalenderjahr vorausgehen*“, in dem das meldepflichtige Ereignis eingetreten ist, überschritten sein (§ 138 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 §138I Abs. 2 AO-E erfüllt. Sie müsste im nächsten Schritt prüfen, ob sie die nutzerbezogenen Kriterien i.S.d. § 138I 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 entstehen ein hohes Maß an Rechtsunsicherheiten und Haftungsrisiken. Es ist etwa ungeklärt, welche – möglicherweise sanktionsbewehrten - Konsequenzen sich ergeben, wenn auf Basis der eigenen Steuerermittlungen keine Anzeige abgegeben wurde, die Jahre 2025 und 2026 vom Finanzamt veranlagt werden und in den Steuerbescheiden ein Einkommen zugrunde gelegt wird, welches die Schwelle überschreitet. Es stellt sich künftig die Frage, ob in diesen Fällen die Nichtmeldung zu einem Verstoß gegen die Anzeigepflicht führt.

Petitum: 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 Kalender- 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, § 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb und cc AO-E

Der Gesetzentwurf 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 (§ 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, Doppelbuchst. bb bzw. Doppelbuchst. cc AO-E).

Während die Umsatzschwelle noch nachvollziehbar erscheint, um die Meldeverpflichtung sachgerecht einzudämmen, ist dies mit Blick auf die genannten 2 Mio. €-Schwellen nicht gelungen.

Petitum: Die Einkünfteschwelle bzw. die Einkommensschwelle in § 138l 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, § 138l Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO-E

Unabhängig davon, ob die nutzerbezogenen Kriterien erfüllt, also die Umsatz- bzw. Einkommensschwellen überschritten sind, soll die Anzeigepflicht entsprechend des Entwurfs auch bei bestimmten innerstaatlichen Gestaltungen i.S.d. § 138l 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. € (nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten bzw. nach wirtschaftlich in Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten) 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 gewährleistet ist. Alles andere wäre geschäftsschädigend und unwirtschaftlich. Die unternehmerische Nachfolgeplanung vieler KMU sollte daher nicht mit Anzeigepflichten bürokratisiert werden.

Aber nicht nur im unternehmerischen Kontext wird die angedachte Grenze zu einer Anzeigepflicht führen. Auch im privaten Bereich kann das gestaltungsbezogene Kriterium eine Anzeigepflicht auslösen. Etwa, wenn eine Mutter ihr Immobilienvermögen im Wert von über 4 Mio. € auf ihre Tochter gegen Nießbrauchs vorbehalt überträgt. Es könnte sich um eine Gestaltung i.S.d. § 138i Abs. 5 Nr. 2 AO-E handeln, wenn der Wert nach § 12 ErbStG (hier: der nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG festgestellte Grundbesitzwert i.S.d. § 157 Abs. 1 i.V.m. § 176 BewG - § 197 BewG) nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten i.S.d. § 10 Abs. 5 Nr. 1 des ErbStG oder nach Abzug der mit einer Schenkung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Schulden und Lasten (hier der nach § 14 ff. BewG zu ermittelnde Kapitalwert des Nießbrauchs) noch mindestens 4 Mio. € betragen wird.

Um eine Anzeigepflicht auszulösen, müsste der Hauptvorteil dieser Gestaltung in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils liegen. Ein steuerlicher Vorteil entstünde vorliegend dadurch, dass nicht der reine Immobilienwert als Grundlage für die Ermittlung der Schenkungsteuer dienen würde. Vielmehr würde der Gegenwert des Nießbrauchs abgezogen. So sinkt der zu versteuernde Betrag. In Frage könnte bei solchen Fallgestaltungen stehen, ob der steuerliche Vorteil im Zentrum der Gestaltung steht, da das Nießbrauchsrecht der Mutter dazu dient, ihre Altersvorsorge zu sichern. Aber für die Finanzverwaltung könnte ausschlaggebend sein, dass eben auch ein steuerlicher Vorteil entsteht.

Dieser lebensnahe und nicht ungewöhnliche Sachverhalt könnte daher zu einer Anzeigepflicht führen, bei der das gestaltungsbezogene Kriterium nach § 138i Abs. 5 Nr. 2 Buchst. a AO-E erfüllt wäre.

Petitum: 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. € - besser noch auf 20 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 niedrigschwelligen 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 dürfen. 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.

Petitum: 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 mindestens 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 ([BT-Drs. 20/8628, S. 172](#)). 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 § 138l 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 anzeigen.

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 auch 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](#)).

Petitum: § 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 12 - Weitere Änderung der Abgabenordnung

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.

Petitum: 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 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).

Petitum: 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 allerdings auf eine möglichst bürokratiearme Umsetzung sowohl für Zuwendende als auch Zuwendungsempfangende geachtet werden. Insbesondere kleinere gemeinnützige Organisationen sollten nicht über Gebühr belastet sein.

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 28 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 nach handelsrechtlichen Vorschriften nicht 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. Daher regt der DStV die Erhöhung der Umsatzgrenze auf 1.000.000 € und der Gewinngrenze auf 100.000 € an. Auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrats ([BR-Drs. 433/1/23, S. 99](#)) empfiehlt erfreulicherweise die

weitere Anhebung der Umsatzgrenze für die Buchführungspflicht auf 1.000.000 €.
Bedauerlicherweise hat dies keinen Eingang in die Stellungnahme des Bundesrates gefunden.

Petitum: Der DStV sieht die Anhebung der steuerlichen Buchführungsgrenzen sehr positiv. Hinsichtlich der Höhe der Anpassungen wäre allerdings, wie bereits in der Stellungnahme zum Referentenentwurf des Wachstumschancengesetz gefordert, eine Umsatzgrenze von 1.000.000 € und eine 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 noch im Zuge dieses Gesetzgebungsverfahrens erfolgen.

Artikel 16 - Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung

Zu Nummer 1 – Artikel 97 § 19 EGAO

Durch die Anpassung von Artikel 97 § 19 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) wird klargestellt, dass die neuen 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 sind.

Der DStV begrüßt die Übergangsregelung in § 19 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 4 S. 2 EGAO-E, 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.

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

Artikel 22 - Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

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 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) übermittelten Hinweise (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 bestehet 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.

Petitum: 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 hingegen 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 Gesellschaften, 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 Wirtschaftsjahres 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 im Regierungsentwurf enthaltenen Ausnahmen erweitern den Gestaltungsraum für zwei konkrete Fallkonstellationen. Es bleibt jedoch anzumerken, dass es sich auch hier lediglich um punktuelle Anpassungen handelt.

Petitum: 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.

Petitum: 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 28 - Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 3 – Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen, § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG-E

Wenn die Umsatzsteuer für das vergangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € betragen hat, kann die Finanzverwaltung den Steuerpflichtigen von der Abgabe von unterjährigen Voranmeldungen befreien. Dieser Schwellenwert soll auf 2.000 € angehoben werden (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG-E)

Petitum: Der DStV unterstützt die Anhebung. So können mehr Steuerpflichtige von den unterjährigen Abgabeverpflichtungen befreit und mithin Bürokratie abgebaut werden.

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. Aus der Praxis werden Fälle an uns herangetragen, in denen Steuerpflichtige zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen aufgefordert werden, weil sie eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragt haben. Allein die Beantragung einer solchen Nummer sollte jedoch kein Indiz für einen entsprechenden meldepflichtigen Umsatz sein

(vgl. [DStV-Stellungnahme S 02/19](#)). Vielmehr kann diese im Geschäftsverkehr dazu dienen, die unternehmerische Stellung nachzuweisen.

Petitum: 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. Sollte die Umsatzgrenze für die Buchführungspflicht nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO, wie vom DStV gefordert, im weiteren Gesetzgebungsverfahren auf 1.000.000 € angehoben werden, empfiehlt der DStV sehr dringend, auch die Grenze für die Ist-Versteuerung entsprechend anzupassen. Auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrats ([BR-Drs. 433/1/23, S. 99](#)) empfiehlt die weitere Anhebung der Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung auf 1.000.000 €. Bedauerlicherweise hat dies keinen Eingang in die Stellungnahme des Bundesrates gefunden.

Petitum: 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 29 - Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Bereits im Vorfeld zu oben genanntem Gesetzentwurf hatte das BMF einen Diskussionsvorschlag zur Einführung der obligatorischen eRechnung für inländische B2B-Umsätze an den DStV und weitere Institutionen 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 darüber hinaus bereits heute 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 [Richtlinienvorschlag 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. Dies hat das BMF dankenswerterweise auch mit Schreiben von Anfang Oktober klargestellt.

Petitum: 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 Sölich/Ringleb, Umsatzsteuerkommentar, § 14, Rn. 72). Die Regelungen zur Belegausgabepflicht gem. § 146a Abs. 2 AO blieben unberührt.

Petitum: 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 5 – zeitlicher Anwendungsbereich, § 27 Abs. 39 UStG-E

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](#)).

Die Pflicht zur Ausstellung von eRechnungen soll zeitlich gestaffelt werden. Nach den angedachten Übergangsregelungen können Unternehmer für Umsätze bis Ende 2025 auch noch Papierrechnungen oder (mit Zustimmung des Rechnungsempfängers) andere elektronische Rechnungen ausstellen (§ 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 1 UStG-E). Sofern der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 € betragen hat, soll dies auch für Umsätze bis Ende 2026 gelten (§ 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 UStG-E). Umsatzunabhängig soll ferner bis Ende 2027 die Möglichkeit bestehen, andere elektronische Rechnungen (die Zustimmung des Empfängers vorausgesetzt), mittels EDI-Verfahren zu übermitteln (§ 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 UStG-E).

Petitum: Der DStV begrüßt die geplanten zeitlichen Übergangsfristen mit Blick auf das Ausstellen von eRechnungen. Er hatte sich bereits 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.

Petitum: 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 30 - Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

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 Unternehmertyp 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?*“

Petitum: 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, sollte 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).

Petitum: Sofern Fahrkartautomaten und Kassen im öffentlichen Verkehrsbetrieb künftig mit Blick auf die Ausgabe von eRechnungen umrüstungsfähig werden, sollte die Ausnahme entfallen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 03/23](#)).

Artikel 33 – Weitere Änderung des Forschungszulagengesetzes

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 Eigenleistungen eines Einzelunternehmers, § 3 Abs. 3a FZulG-E

Der förderfähige Stundensatz für Eigenleistungen eines Einzelunternehmers soll von derzeit 40 € auf 70 € je Arbeitsstunde bei insgesamt maximal 40 Wochenarbeitsstunden angehoben werden. Gleichermaßen soll für die förderfähigen Aufwendungen im Rahmen einer Tätigkeitsvereinbarung bei Mitunternehmern gelten (§ 3 Abs. 3a FZulG-E).

Petitum: Der DStV begrüßt die Anhebung.

Zu Nummer 1 Buchst. b – 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 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 ist (§ 6 FZulG-E).

Petitum: 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. c Doppelbuchst. bb) – 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 geplanten Einbeziehung investiver Aufwendungen (§ 3 Abs. 3a FZulG-E) in die förderfähigen Kosten soll für nach 31.12.2023 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben der pauschal ermittelte Anteil der förderfähigen Kosten bei Auftragsforschungen ebenfalls steigen – konkret von 60 % auf 70 % (§ 3 Abs. 4 Satz 2 FZulG-E).

Petitum: 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.

Zu Nummer 2 Buchst. a – erhöhte Forschungszulage für KMU, § 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG-E

Grundsätzlich beträgt die Forschungszulage 25 % der Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs. 5 FZulG. KMU sollen zusätzlich eine Erhöhung der Forschungszulage um 10 Prozentpunkte beantragen können (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG-E). Für die Größendefinition stellt die Norm auf die KMU-Definition nach Anhang I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ab.

Petitum: Der DStV begrüßt die geplante Möglichkeit für KMU, eine höhere Forschungszulage zu nutzen außerordentlich. Dies dürfte das Instrument gerade für kleinere Unternehmen deutlich interessanter machen.

Artikel 35 –Weitere Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes

Zu Nummer 2 – Einführung des § 2a ErbStG-E

Durch die Einführung des § 2a ErbStG erfolgt eine Anpassung an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen. Die Klarstellung, dass rechtsfähige Personengesellschaften (im Sinne des ebenfalls neu eingeführten § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO-E) für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsteuer - ebenso wie nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO für Zecke der Ertragsbesteuerung - weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten, begrüßen wir ausdrücklich.

Petitum: Der DStV begrüßt die geplante Einführung des § 2a ErbStG für rechtsfähige Personengesellschaften, da mit dieser Vorschrift die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips für Zwecke der Erbschafts- und Schenkungsteuer nach Inkrafttreten des MoPeG klargestellt wird.

Zu Artikel 39 – Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Durch die geplante Einführung des § 23 Abs. 25 GrEStG wird klargestellt, dass es allein durch das Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zum 01.01.2024 und die damit verbundene Abkehr vom Gesamthandsprinzip nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltensfristen kommt. Die Nachbehaltensfristen der §§ 5 Abs. 3, 6 Abs. 3 Satz 2 und 7 Abs. 3 GrEStG für vor dem 01.01.2024 verwirklichten Rechtsvorgänge sollen so weiter gelten. Diese werden erst verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert.

Der DStV begrüßt diese Übergangsregelung, die er bereits in seiner [Stellungnahme S 17/22](#) zum Regierungsentwurf des JStG 2022 sowie in seiner [Stellungnahme S 05/23](#) zum Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes gefordert hatte, ausdrücklich. Die Klarstellung ist für die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Berater sehr wichtig.

In seiner [Stellungnahme S 05/23](#) zum Referentenentwurf des Wachstumschancengesetzes hatte sich der DStV ebenfalls dringend für eine Anpassung des Grunderwerbsteuergesetzes an das MoPeG ausgesprochen. Nach derzeit geltendem Recht enthält das Grunderwerbsteuergesetz Steuerbefreiungen für Grundstücksübertragungen unter Beteiligung von Personengesellschaften: Bei Übergängen von Grundbesitz auf oder von einer Gesamthand wird 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). Auch bei einer Umwandlung von gemeinschaftlichem Eigentum in Flächeneigentum (§ 7 GrEStG) wird keine Grunderwerbsteuer erhoben, soweit der Wert des Teilgrundstücks, das der einzelne Erwerber erhält, dem Anteil entspricht, zu dem er am Vermögen der Gesamthand beteiligt ist. Für ab dem 01.01.2024 verwirklichte Rechtsvorgänge gelten diese Begünstigungen nach derzeitiger Rechtslage aufgrund des Wegfalls des Gesamthandsprinzips durch Inkrafttreten des MoPeG nicht mehr. Daher besteht in der Beratungspraxis zurzeit große Unsicherheit.

Laut Gesetzesbegründung ([BT-Drs. 20/8628, S. 220](#)) sind die Erörterungen mit den Ländern bzgl. der künftigen Ausgestaltung der Steuervergünstigungen und Ergänzungstatbestände nach wie vor nicht abgeschlossen. Der DStV erachtet die Fortführung des Gesamthandsprinzips für Zwecke der Grunderwerbsteuer als sehr wichtig. Insbesondere sollten für die Grundstücksübertragungen auch nach Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 weiterhin vergleichbare Begünstigungen im Sinne der §§ 5, 6 und 7 GrEStG gelten.

Der Bundesrat führt in seiner Stellungnahme zum Wachstumschancengesetz ([BR-Drs. 433/23 \(B\), S. 4](#)) aus, dass die Anpassungen des Grunderwerbsteuergesetzes im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes nicht ausreichend sind. Darüber hinaus forderte der Bundesrat erfreulicherweise bereits in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen ([BR-Drs. 365/23, S. 3 ff, S. 5](#)), dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung und der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten sollen (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E). Die Bundesregierung lehnte in ihrer Gegenäußerung ([BT-Drs. 20/8668, S. 261](#)) den Vorschlag des Bundesrats ab. Zur Begründung führte sie an, dass „...*die dauerhafte Fortführung des bisherigen Status Quo in gewichtigen Teilen der Wissenschaft erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, da im Lichte des Artikels 3 GG kein durchgreifender Rechtsfertigungsgrund für eine unterschiedliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften im Bereich der grunderwerbsteuerrechtlichen Steuervergünstigungen mehr ersichtlich ist. Auch bestehen beihilferechtliche Bedenken. Diese steuer-, verfassungs- und beihilferechtlichen Bedenken können zu Unsicherheit in der Wirtschaft führen und bergen auch ein finanzielles Risiko für die Wirtschaft. ... Einen Ansatzpunkt könnte auch eine zunächst befristete Fortführung des Status Quo darstellen, um für diese Prüfung mehr Zeit zu gewinnen.*“

Der DStV erkennt die Bedenken der Bundesregierung durchaus an, erachtet aber dennoch – mindestens - eine künftige Begünstigung für Personengesellschaften bei Grundstücksübertragungen als erstrebenswert. Dass die Bundesregierung eine befristete Fortführung des Status Quo erwägt, um für die Lösungsfindung mehr Zeit zu gewinnen, sieht der DStV positiv.

Petitum: Der DStV begrüßt ausdrücklich die neue Regelung des § 23 Abs. 25 GrEStG für vor dem 01.01.2024 verwirklichte grunderwerbsteuerfreie Grundstücksübergänge. Darüber hinaus spricht sich der DStV eindringlich dafür aus, dass zusätzlich Regelungen zur Fortgeltung der bisherigen Begünstigungen für Personengesellschaften entsprechend der §§ 5, 6, 7 GrEStG geschaffen werden - wie auch vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2022/2523 des Rates zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung und weiterer Begleitmaßnahmen gefordert ([BR-Drs. 365/23, S. 5](#)). Eine zeitnahe Regelung wäre für die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Berater für die Planungssicherheit wichtig.

Artikel 40 - Änderung des Handelsgesetzbuchs

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. 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 12 Nummer 14 des Regierungsentwurfs) begrüßt der DStV daher.

Petitum: 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 41 - 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.

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

C. Stellungnahme des Bundesrats

Wir erlauben uns nachfolgende Ausführungen zu ausgewählten Aspekten der Stellungnahme des Bundesrates zu o.g. Gesetzgebungsvorhaben. Wir hoffen, unsere Einschätzungen sind Ihnen eine zusätzliche Stütze.

Rz. 7, Zu Artikel 4 Nummer 1 Buchst. a – Geldwerter Vorteil bei Elektroautos (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 Buchst. b und Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Buchst. b EStG-E)

Der Bundesrat empfiehlt, auf die Gewährung einer geviertenelten Bemessungsgrundlage im Rahmen der Ermittlung des geldwerten Vorteils bei reinen Elektroautos gänzlich zu verzichten. Stattdessen solle der Umweltbonus weiterhin auch an Unternehmer gewährt werden.

Petitum: Der DStV lehnt den Vorschlag des Bundesrats ab. Er gibt zu bedenken, dass aufgrund der Versteuerung des geldwerten Vorteils die Anhebung der Anschaffungskosten zur Erlangung der „Viertel-Bemessungsgrundlage“ eine höhere Anreizwirkung zur Steigerung der E-Mobilität haben dürfte. Schließlich wirkt sich eine geminderte Bemessungsgrundlage direkt auf die Zahllast des Arbeitnehmers aus. Ein gewährter Umweltbonus hingegen mindert die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer nicht.

Rz. 16, Zu Artikel 5 – Steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen (PV-Anlagen) (§ 3 Nr. 72 EStG-E)

Der Bundesrat bittet um Prüfung, ob die in § 3 Nr. 72 EStG normierten Grenzen für steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen als Freibeträge statt als Freigrenzen ausgestaltet werden könnten.

Petitum: Der DStV unterstützt den Vorstoß, da ein Freibetrag in der Praxis zu weniger Abgrenzungsproblematiken führt und eine größere Anreizwirkung entfaltet.

Rz. 18, Zu Artikel 5 Nummer 9, Zu Artikel 7 Nummer 1 – steuerliche Verlustverrechnung (§ 10d EStG-E)

Der Bundesrat lehnt die geplante Ausweitung der steuerlichen Verlustverrechnung sowohl mit Blick auf den erweiterten Verlustrücktrag als auch den verbesserten Verlustvortrag aus fiskalischen Gründen ab.

Petitum: Der DStV kritisiert die ablehnende Haltung des Bundesrates. Er spricht sich nachdrücklich mindestens für die erweiterte Möglichkeit zum Verlustrücktrag aus. Diese hat sich als krisenbewährtes bürokratiearmes Liquidationsinstrument erwiesen.

Rz. 23, Zu Artikel 8 Nummer 1 – neu – AfA bei Gebäuden (§ 11c Absatz 1a EStDV-E)

Der Bundesrat empfiehlt, Kriterien für die Nachweisführung einer kürzeren Restnutzungsdauer für AfA-Zwecke bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) in § 11c Abs. 1a EStDV-E aufzunehmen. Laut Bundesrat soll der Nachweis ausschließlich durch Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, erbracht werden können. Er folgt damit der Auffassung der Finanzverwaltung ([BMF-Schreiben vom 22.02.2023 \(Az. IV C 3 - S 2196/22/10006 :005\)](#)). Ein Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer durch eine andere Methode, wie beispielsweise mittels eines von einem Architekten oder Bauingenieure erstellten Verkehrswertgutachten, bei dem die Restnutzungsdauer nach der Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) ermittelt wurde, wäre somit nicht mehr zulässig.

Der DStV hatte sich in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2022 ausdrücklich für den Erhalt der Regelung des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG mit dem Wahlrecht zum Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer eines Gebäudes eingesetzt (vgl. [DStV-Stellungnahme S 17/22](#)) und hierbei auf das Urteil des BFH vom 28.07.2021 (Az. [IX R 25/19](#)) verwiesen. Nach Auffassung des BFH können sich Steuerpflichtige jeder geeigneten Darlegungsmethode bedienen, die im Einzelfall zur Führung des erforderlichen Nachweises geeignet scheint, um eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer i.S.d. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG nachzuweisen. Die tatsächliche Nutzungsdauer ist zu schätzen. Im Rahmen der erforderlichen Schätzung der tatsächlichen Nutzungsdauer geht es nach Ausführung des BFH nur darum, nachzuweisen, dass die von Gesetzes wegen anzunehmende typische Nutzungsdauer im Einzelfall unzutreffend und eine

kürzere Nutzungsdauer mit größtmöglicher Wahrscheinlichkeit anzunehmen ist. Dem Steuerpflichtigen wird somit durch die geltende Rechtslage ein Wahlrecht eingeräumt, ob ihm der typisierende AfA-Satz nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG ausreicht oder er eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer geltend macht.

Durch den Vorschlag des Bundesrats würde dieses Wahlrecht für die Steuerpflichtigen stark eingeschränkt, da die gesetzlichen Anforderungen an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer deutlich erhöht würden. Zudem überschreibt der Vorschlag die BFH-Rechtsprechung. Die geplanten hohen Nachweispflichten stehen zudem im Widerspruch zu den Urteilen des FG Münster vom 14.02.2023 (Az. [1 K 3840/19 F](#) und [1 K 3841/19 F](#)). Dort wird etwa im Rahmen der Beurteilung des zugrunde liegenden Sachverhalts unter Verweis auf die BFH-Rechtsprechung betont, dass „...eine Rechtfertigung, vom (baurechtlichen) Grundsatz der Gleichwertigkeit der Bewertungsverfahren aus steuerrechtlichen Gründen abzuweichen, nicht besteht.“

Der DStV weist außerdem darauf hin, dass der Nachweis einer kürzeren Restnutzungsdauer eines Gebäudes für AfA-Zwecke aufgrund der erhöhten Anforderungen somit künftig nur zu höheren Kosten möglich sein würde. Insbesondere für KMU, die sich bislang auf die für Steuerpflichtige günstige BFH-Rechtsprechung berufen konnten, würde das Erfordernis eines Gutachtens durch vereidigte bzw. zertifizierte Sachverständige dazu führen, dass regelmäßig aus Kostengründen keine Nachweise einer kürzeren Nutzungsdauer mehr erbracht werden. Hierdurch würden KMU gegenüber großen Unternehmen und Konzernen benachteiligt.

Petitum: Der DStV lehnt den Vorschlag des Bundesrats ab. Steuerpflichtige würden in ihrer Möglichkeit der Nachweiserbringung einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer für Gebäude deutlich eingeschränkt werden. Der Vorschlag des Bundesrats geht deutlich über das BFH-Urteil vom 28.07.2021 (Az. [IX R 25/19](#)) hinaus und steht im Widerspruch zu den Urteilen des FG Münster vom 14.02.2023 (Az. [1 K 3840/19 F](#) und [1 K 3841/19 F](#)).

Rz. 40, Zu Artikel 33 – Förderung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, (§ 3 Abs. 3a FZuG-E)

Der Bundesrat lehnt die Ausweitung der steuerlichen Forschungsförderung auf in begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben genutzte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ab. Er führt Nachweisprobleme an.

Petitum: Der DStV kritisiert die restriktive Sichtweise des Bundesrats. Bereits heute muss die Finanzverwaltung Angaben des Steuerpflichtigen etwa bei gemischt genutzten beweglichen Wirtschaftsgütern auf Plausibilität hin prüfen. Es ist nicht ersichtlich, warum dies nicht auch im Rahmen der steuerlichen Forschungsförderung möglich sein soll.

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.
