

per E-Mail
Bundesministerium der Finanzen

Kürzel
Me/FH/VJ/HS – S 06/26

Telefon
+49 30 27876-2

E-Mail
dstv.berlin@dstv.de

Datum
15.06.2026

Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2026 (JStG 2026)

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Übersendung des [Referentenentwurfs eines Jahressteuergesetzes 2026 \(JStG 2026\)](#). Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Ihnen unsere Anmerkungen eine Stütze sind.

A. Vorwort

Der Referentenentwurf ist im Ausgangspunkt zu begrüßen, soweit er unionsrechtliche Vorgaben – namentlich das ViDA-Paket der Richtlinie (EU) 2025/516 – fristgerecht umsetzt, der Rechtsprechung des EuGH und des BFH gesetzlich Rechnung trägt und die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens fortführt.

Es bleibt jedoch festzuhalten, dass der Entwurf insgesamt vor allem eine Vielzahl punktueller Anpassungen und Klarstellungen enthält; ein steuerpolitischer Entlastungs- oder Modernisierungsentwurf liegt damit jedoch nicht vor. Insbesondere enthält der Entwurf keine strukturellen Impulse, die geeignet wären, Unternehmen in der Breite spürbar zu entlasten oder einen substanziellen Beitrag zur Bewältigung der angespannten wirtschaftlichen Lage zu leisten.

Aus Sicht des DStV kommt es daher umso mehr darauf an, dass die vorgesehenen Einzelmaßnahmen rechtssicher, praxistauglich, verhältnismäßig und normenklar ausgestaltet werden. Dies gilt insbesondere für die geplante Neufassung der umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2c UStG-E), die mit Blick auf Erklärungserfordernis und Haftungsausgestaltung praktische Folgefragen aufwirft. Bei den Anforderungen für die Aufteilung eines Gesamtaufpreises für bebaute Grundstücke (§ 6f EStG-E) sollte ebenfalls nachjustiert werden. Schließlich sollte die vorgesehene Anhebung des Vollverzinsungssatzes nach § 238 Abs. 1a AO transparenter hergeleitet werden.

Der DStV nimmt daher nachfolgend zu ausgewählten Regelungsvorschlägen Stellung, bei denen aus Sicht der Praxis der kleinen und mittleren Steuerkanzleien besonderer Anpassungs-, Klarstellungs- und/oder Begründungsbedarf besteht.

B. Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2026 (JStG 2026)

Artikel 3 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 3 – Aufteilung eines Gesamtaufpreises für bebaute Grundstücke, § 6f EStG-E

Mit § 6f EStG-E soll die Aufteilung eines Gesamtaufpreises für ein bebautes Grundstück gesetzlich geregelt werden. In der Praxis führt die Aufteilung des Gesamtaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude und die daraus resultierende Bemessungsgrundlage für die Absetzung für Abnutzung (AfA) für den Gebäudeteil regelmäßig zu Schwierigkeiten und zu Diskussionen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung. Daher begrüßt der DStV eine gesetzliche Regelung grundsätzlich.

An einigen Stellen sollte jedoch nachjustiert werden, wie nachfolgend ausgeführt wird.

- Vorrang der vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung, § 6f Abs. 1 EStG-E

In § 6f Abs. 1 EStG-E wird normiert, dass die vertraglich vereinbarte Kaufpreisaufteilung auf Grund und Boden sowie Gebäude grundsätzlich maßgeblich für die Besteuerung ist. Dies ist für die Steuerpflichtigen und ihre steuerlichen Berater positiv zu bewerten und entspricht der ständigen BFH-Rechtsprechung (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 16.09.2015, Az. IX R 12/14, BStBl II 2016, S. 397 und BFH-Urteil vom 01.04.2009, IX R 35/08, BStBl II 2009, S. 663).

Der zweite Halbsatz „*sofern sie die realen Wertverhältnisse nicht in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich haltbar erscheint*“ trägt jedoch nicht zur Rechtssicherheit bei, sondern begründet zusätzliche Streitpunkte im Verhältnis zwischen Steuerpflichtigen bzw. ihren Steuerberatern und der Finanzverwaltung. Aufgrund der vielfältigen Auslegungsmöglichkeiten ergeben sich zahlreiche Folgefragen für die Rechtsanwender, wie z.B.: Bis wann ist eine vertragliche Wertaufteilung real? Wer trägt die Beweislast in welchem Fall?

Anzuerkennen ist, dass die Formulierung des § 6f Abs. 1 EStG-E lt. Gesetzesbegründung (S. 86) auf dem BFH-Urteil vom 16.09.2015 (Az. IX R 12/14, BStBl II 2016, S. 397) zur vertraglichen Kaufpreisaufteilung für die Berechnung der AfA auf das Gebäude beruht. Nach dem BFH ist die vertragliche Aufteilung für die Besteuerung grundsätzlich zugrunde zu legen, sofern keine Anhaltspunkte für ein Scheingeschäft oder einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO bestehen. Laut BFH ist eine Korrektur der getroffenen Kaufpreisaufteilung nur geboten, wenn sie die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015, a.a.O., Rz. 23). Eine wesentliche Diskrepanz zu den Bodenrichtwerten ist hierbei nach Auffassung des BFH lediglich ein Indiz dafür, dass die vertragliche Aufteilung ggf. nicht die realen Werte wiedergibt, welches durch andere Indizien entkräftet werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 16.09.2015, a.a.O., Rz. 22). Als mögliche Aspekte nennt der BFH z.B. besondere Ausstattungsmerkmale des Gebäudes, dessen ursprüngliche Baukosten und etwaige Renovierungen, oder den Wohnwert des Gebäudes im Kontext der Nachbarschaft. Dies zeigt bereits, wie komplex die Wertermittlung im Einzelfall sein kann. Dies kann zu Abgrenzungsschwierigkeiten und Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanzamt führen.

Petition: Der DStV begrüßt den Vorrang der vertraglichen Kaufpreisaufteilung. Er regt jedoch zur Schaffung von Rechtssicherheit an, dass die Ausnahmen zur vertraglich vereinbarten Kaufpreisaufteilung im Lichte der BFH-Rechtsprechung konkretisiert werden.

- Kaufpreisaufteilung ohne vertragliche Regelung, § 6f Abs. 2 EStG-E

Wenn im Kaufvertrag keine Regelung zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises enthalten ist, sind nach § 6f Abs. 1 Satz 1 EStG-E der Wert von Grund und Boden sowie Gebäude zunächst gesondert zu ermitteln und der Kaufpreis nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden sowie Gebäude aufzuteilen. Für die Ermittlung der Verkehrswerte ist die

Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.07.2021 (BGBl. I S. 2805) heranzuziehen (vgl. § 6f Abs. 2 Satz 2 EStG-E).

Ziel der ImmoWertV ist die Ermittlung von Verkehrswerten, was grundsätzlich im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung steht (reale Wertverhältnisse). So hat der BFH u.a. mit Urteil vom 21.07.2020 (Az. IX R 26/19, BStBl II 2021, S. 372, Rz. 31) entschieden, dass für die Schätzung des Werts des Grund- und Boden- sowie des Gebäudeanteils die ImmoWertV herangezogen werden *kann*, da sie anerkannte Grundsätze für die Schätzung von Verkehrswerten von Grundstücken enthält. Die Anwendung der ImmoWertV ist jedoch fachlich anspruchsvoll und oft nur durch Gutachten umsetzbar. Dies bedeutet erhöhten Aufwand und Kosten für die Steuerpflichtigen.

Petition: Die Ermittlung von Verkehrswerten für Grund und Boden sowie Gebäude als Grundlage für die Gesamtkaufpreisaufteilung, sofern keine vertragliche Regelung zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises getroffen wurde, ist zu begrüßen. Jedoch sollte von einer verpflichtenden Anwendung der ImmoWertV abgesehen werden.

- Nachweis einer abweichenden Kaufpreisaufteilung, § 6f Abs. 3 EStG-E

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) stellt regelmäßig eine Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück bereit. Diese kann nach § 6f Abs. 3 Satz 1 EStG-E für die Kaufpreisaufteilung zugrunde gelegt werden. Die Formulierung „*kann*“ impliziert, dass die Arbeitshilfe nicht herangezogen werden muss.

Aus Sicht der Steuerpflichtigen ist jedoch zu befürchten, dass die Finanzverwaltung die BMF-Arbeitshilfe als stark typisiertes Verfahren regelmäßig zur Bestimmung der Kaufpreisaufteilung heranzieht. Die Arbeitshilfe weist häufig einen vergleichsweise hohen Anteil auf den Grund und Boden aus, was für die Steuerpflichtigen nachteilig ist.

Darüber hinaus entschied der BFH mit Urteil vom 21.07.2020 (Az. IX R 26/19, BStBl II 2021, S. 372), dass die BMF-Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung kein geeignetes Verfahren ist, um eine ungeeignete vertragliche Aufteilung zu ersetzen, wenn sie im Einzelfall nicht zu realitätsgerechten Ergebnissen führt. Vielmehr sei eine abweichende, sachgerechte Wertermittlung durch eine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude vorzunehmen, die sich

stärker am Einzelfall orientiert (vgl. BFH-Urteil vom 21.07.2020, a.a.O., Rz. 29). Insofern erscheint eine Stärkung der BMF-Arbeitshilfe durch deren Normierung zweifelhaft.

Der Steuerpflichtige kann zwar eine von der Arbeitshilfe abweichende Kaufpreisaufteilung nachweisen, vgl. § 6f Abs. 3 Satz 2 EStG-E. Der Nachweis für eine abweichende Aufteilung des Gesamtaufpreises auf Grund und Boden sowie Gebäude ist jedoch nach § 6f Abs. 3 Satz 3 EStG-E durch Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von *„Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung aller Arten von bebauten und unbebauten Grundstücken zertifiziert worden sind“*, zu erbringen.

Die Berücksichtigung von Gutachtern, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter zertifiziert worden sind, ist für die Steuerpflichtigen grundsätzlich positiv zu werten. Die Formulierung *„Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung aller Arten von bebauten und unbebauten Grundstücken“* ist jedoch sehr weit gefasst.

Im BMF-Schreiben vom 22.02.2023 (Az. IV C 3 - S 2196/22/10006: 005) zur AfA von Gebäuden nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Ab. 4 Satz 2 EStG) war die Formulierung *„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“* gewählt worden. Es erscheint nicht nachvollziehbar, warum ein Sachverständiger für die Wertermittlung aller Arten von bebauten und unbebauten Grundstücken zertifiziert sein muss, um beispielsweise die Verkehrswertermittlung für ein Wohnhaus vorzunehmen. Eine Zertifizierung für „alle Arten von Grundstücken“ setzt eine sehr breite Qualifikation und umfassende Abdeckung verschiedener Objektarten voraus. Gutachter mit Zertifizierung „für alle Arten“ weisen mitunter jedoch keine objektspezifischen Erfahrungen auf und können durch fehlende Spezialkenntnisse keine (bessere) fundierte Einschätzung vornehmen. Für die Wertermittlung eines Wohnhauses könnte beispielsweise die Expertise für den Teilbereich Wohnimmobilien eines Gutachters ausreichend sein, um eine qualifizierte und fundierte Verkehrswertermittlung vorzunehmen. Die praktische Verfügbarkeit ist bei Gutachtern mit Zertifizierung für die Wertermittlung aller Arten von Grundstücken begrenzt, da der Kreis der

zertifizierten Personen kleiner ist. Diese Einschränkung würde es den Steuerpflichtigen erschweren, überhaupt einen Gutachter zu finden. Eine derartige Einschränkung des Nachweises für eine sachgerechte Aufteilung steht im eklatanten Widerspruch zur oben ausgeführten BFH-Rechtsprechung.

Weitere Voraussetzung für den Nachweis nach § 6f Abs. 3 Satz 2 EStG-E ist eine persönliche Vorortbesichtigung vor Erstellung des Gutachtens (vgl. § 6f Abs. 3 Satz 3 EStG-E). Laut Gesetzesbegründung (S. 88) wird die *„zu den Kernaufgaben mit Wertungsspielraum eines Sachverständigen gehörende persönliche Vorortbesichtigung (Objektbesichtigung) [...] zwingend vorgeschrieben“*. Aus der Gesetzesbegründung geht nicht eindeutig hervor, ob der Sachverständige die Objektbesichtigung auf andere übertragen kann; dies ist aufgrund der Formulierung *„persönliche Vorortbesichtigung“* aber wohl zu verneinen.

Dieses Erfordernis erscheint dem DStV im Lichte der BFH-Rechtsprechung ebenso unverhältnismäßig. Eine hinreichende Kenntnis des Objektes durch den Gutachter sollte ausreichend sein. Nachweiserfordernisse in anderen Branchen untermauern dies: Bei Immobilienbewertungen im Kreditwesen muss die Besichtigung nicht zwingend persönlich durch den Gutachter erfolgen, der das Gutachten erstellt. In der Praxis kann sie auch durch beauftragte Dritte erfolgen, z. B. durch Dienstleister oder Mitarbeiter der Bank, sofern die Ergebnisse dokumentiert und plausibel nachvollziehbar sind. Für eine Objektbesichtigung könnte ein Sachverständiger auch eine qualifizierte Hilfsperson beauftragen. Zudem sollten für Ausnahmefälle, wie z.B. standardisierte oder sehr kleine Objekte, Vereinfachungen geschaffen werden.

Insgesamt ist festzuhalten, dass durch den neuen § 6f EStG-E die Nachweispflichten für die Steuerpflichtigen zunehmen werden und die Gestaltungsfreiheit eingeschränkt wird. Da zu erwarten ist, dass die Finanzverwaltung vermehrt Kaufpreisaufteilungen nach der BMF-Arbeitshilfe vornehmen wird, wird die Anzahl der erforderlichen Gutachten zunehmen. Mit einem erhöhten Gutachtenaufkommen ist zu erwarten, dass sich die Dauer des Besteuerungsverfahrens weiter verlängert. Aufgrund der begrenzten Anzahl von qualifizierten Gutachtern – öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige sowie Gutachter, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle zertifiziert worden sind –, den regionalen Unterschieden in der Verfügbarkeit von Gutachtern und den steigenden Kosten wird es für

Steuerpflichtige zudem immer schwieriger werden, einen Nachweis einer abweichenden Kaufpreisaufteilung i.S.d. § 6f Abs. 3 Satz 2 EStG-E vorweisen zu können.

Der DStV regt daher aus Gründen des Bürokratieabbaus und der Praktikabilität eine Ausweitung des Gutachterkreises an. Grundstückserwerbe werden in der Regel unter Einbindung der finanzierenden Banken abgewickelt. Viele Banken verfügen über eine eigene Abteilung für Wertermittlung. Die bankeigenen Sachverständigen sind fachlich hoch qualifiziert, zertifiziert und prüfen die Werthaltigkeit von Gebäude sowie Grund und Boden sehr genau. Beauftragen die Banken externe Gutachter für die Bewertung von Immobilien, greifen sie auf qualifizierte, anerkannte Gutachter - insbesondere HypZert-zertifizierte oder DIAZert-zertifizierte Gutachter, öffentlich bestellte und vereidigte Sachverständige sowie Gutachter mit Zertifizierung für Immobilienbewertung nach DIN EN ISO/IEC 17024 - zurück. Die Anforderungen für Gutachter sind in § 6 der Beleihungswertermittlungsverordnung (BelWertV) streng geregelt. Zudem nutzen Banken die Daten der Gutachterausschüsse (Kaufpreissammlungen und Immobilienmarktberichte) als wichtige Orientierung und zur Plausibilitätsprüfung. Die von Banken durchgeführte Immobilienbewertung bildet eine valide Basis für die Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks. Sie erfüllt auch die Anforderungen des § 198 BewG. Steuerpflichtige sollten daher die Möglichkeit haben, auf eine Bankenbewertung der Immobilie zurückgreifen zu können, um eine von der Arbeitshilfe abweichende Kaufpreisaufteilung nachzuweisen.

Petition: Der DStV begrüßt grundsätzlich die Berücksichtigung von Gutachtern, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter zertifiziert worden sind. Im Lichte der BFH-Rechtsprechung empfiehlt er jedoch dringend, die Formulierung in § 6f Abs. 3 Satz 3 EStG-E weiter zu fassen und wie folgt anzupassen:

„Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung ~~aller Arten von bebauten und unbebauten Grundstücken~~ von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind“

Zudem regt der DStV dringend an, dass Wertgutachten von Banken zur Ermittlung des Beleihungswertes als Nachweis i.S.d. § 6f Abs. 2 Satz 2 EStG-E zugelassen werden. Der Gutachterkreis in § 6f Abs. 2 Satz 3 EStG sollte erweitert werden. Dies würde die Steuerpflichtigen bürokratisch entlasten.

Der DStV bittet zudem um Überprüfung des Erfordernisses der persönlichen Vorortbesichtigung durch den Sachverständigen mit Blick auf Praktikabilität und Verhältnismäßigkeit.

Zu Nummer 5 Buchstabe b – Künstlersozialkasse als mitteilungspflichtige Stelle bei Vorsorgeaufwendungen, § 10 Abs. 2c Satz 1 EStG-E

In § 10 Abs. 2c Satz 1 EStG-E ist eine Erweiterung der mitteilungspflichtigen Stellen bei Vorsorgeaufwendungen um die Künstlersozialkasse vorgesehen.

Nach dem aktuell geltenden § 10 Abs. 2c EStG (Fassung JStG 2024) sollen lediglich die gesetzlichen Rentenversicherungen, die landwirtschaftliche Alterskasse sowie die berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, die von den Versicherten geleistet und an diese erstatteten Beiträge im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG elektronisch an die Finanzverwaltung übermitteln; vorausgesetzt, diese wurden noch nicht im Rahmen der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung übermittelt. Die geleisteten Rentenversicherungsbeiträge von Künstlern und Publizisten, die über die Künstlersozialkasse versichert sind, sind bisher hiervon nicht erfasst.

Die geplante Aufnahme der Künstlersozialkasse in den Kreis der mitteilungspflichtigen Stellen nach Maßgabe des § 93c AO bewertet der DStV daher sehr positiv. Dies stellt eine Verfahrenserleichterung für die Steuerpflichtigen, ihre Berater und die Finanzverwaltung dar. So können auch Künstler und Publizisten sowie ihre steuerlichen Berater bürokratisch entlastet und die Potenziale der Digitalisierung genutzt werden.

Petition: Der DStV begrüßt die Aufnahme der Künstlersozialkasse in den Kreis der mitteilungspflichtigen Stellen in § 10 Abs. 2c EStG ausdrücklich.

Artikel 4 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 1 – Definition Grundlohn für die Bemessungsgrundlage von Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschlägen, § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG-E

Gemäß § 3b EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit – unter den dort aufgeführten Voraussetzungen – gezahlt werden, steuerlich begünstigt. Maßgeblich für die Berechnung in diesem Zusammenhang ist der sog. Grundlohn.

Dieser ist nach dem aktuell geltenden § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG „...*der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 Euro anzusetzen.*“

Mit vorliegendem Referentenentwurf soll nun eine Anpassung der Definition des Grundlohns in § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG-E erfolgen. Künftig sollen zur Ermittlung des Grundlohns lediglich der steuerpflichtige Arbeitslohn und ggf. steuerfreie Beiträge des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung einbezogen werden, vorausgesetzt, dass diese laufender Arbeitslohn sind. Nach § 40 EStG pauschal besteuert laufender Arbeitslohn ist ausdrücklich ausgeschlossen. Ebenso zählen einmalige Zahlungen wie Weihnachts- oder Urlaubsgeld nicht zum Grundlohn.

Die Neuregelung ist in zweierlei Hinsicht kritisch zu sehen:

- Vermeintliche gesetzliche Klarstellung durch Anpassung an BFH-Urteil

Mit dem Entwurf soll das BFH-Urteil vom 10.08.2023 (Az. VI R 11/21, BStBl II 2024, S. 202) gesetzlich festgeschrieben werden. Laut BFH ist der maßgebende Grundlohn für die Bemessung der Steuerfreiheit von Zuschlägen zur Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum arbeitsvertraglich zusteht. Ob und in welchem Umfang der Grundlohn dem Arbeitnehmer tatsächlich zufließt, ist für die Bemessung der Steuerfreiheit der Zuschläge jedoch ohne Belang (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2023, a.a.O., Rz. 16).

Die geltende Definition des Grundlohns führt in der Praxis regelmäßig zu Streitigkeiten und steht häufig im Fokus von Lohnsteuer-Außenprüfungen. Dies bedeutet viel Aufwand für Steuerpflichtige, Arbeitgeber und die steuerlichen Berater. Die Finanzverwaltung orientiert sich in Streitfällen oft an dem tatsächlich zugeflossenen Arbeitsentgelt (vgl. BFH-Urteil vom 10.08.2023, a.a.O., Rz. 3). Aus dem aktuellen Gesetzeswortlaut „*Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer.... für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht*“ lässt sich die Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nicht ableiten.

Die geplante Neufassung des § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG-E hält an dem Wort „... *zusteht*...“ fest. Sie löst damit die Diskrepanz zwischen dem Gesetzeswortlaut sowie der diesem folgenden

Rechtsprechung und der Vorgehensweise der Finanzverwaltung nicht auf. Entsprechend würde es an dieser Stelle auch künftig zu Diskussionen in Prüfungen kommen. Um diesen Aufwand zu vermeiden, müsste die Klarstellung des BFH zur Grundlohndefinition (2. Leitsatz im BFH-Urteil vom 10.08.2023, a.a.O.) gesetzlich normiert werden.

Petition: Der DStV fordert, in Einklang mit der BFH-Rechtsprechung § 3b Abs. 2 EStG-E um einen neuen Satz 2 zu ergänzen:

„...Auf den tatsächlichen Zufluss des Grundlohns kommt es hierbei nicht an.“

- Auswirkungen der geplanten Einschränkung der Grundlohndefinition

Der DStV erlaubt sich anzumerken, dass die neue Formulierung nicht - wie in der Gesetzesbegründung formuliert - lediglich eine „gesetzliche Klarstellung“ ist. Sie kann vielmehr mitunter eine materiell belastende Einschränkung für die Steuerpflichtigen darstellen. Für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer in dauerhafter Schichtarbeit - insbesondere im Gesundheitswesen, in der Gastronomie, im Einzelhandel und in der Logistik – könnte sich die Definition des Grundlohns in § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG-E als nachteilig erweisen. Es ist zu befürchten, dass die steuerfreien Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit zukünftig geringer ausfallen könnten. Dies kann die Attraktivität der gesellschaftlich bedeutsamen Nacht- und Wochenendarbeit mindern.

Petition: Der DStV regt an, dass der Gesetzgeber in jedem Fall die praktischen Belastungswirkungen der Neuregelung transparent darlegt.

Zu Nummer 2 – Maßgeblicher Zeitraum für die dauerhafte Zuordnung von Arbeitnehmenden zu einer ersten Tätigkeitsstätte, § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG-E

Gemäß Referentenentwurf soll der maßgebliche Zeitraum in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG für das Inland von 48 Monaten auf 24 Monate herabgesetzt werden. Für das Ausland soll weiterhin ein Zeitraum von 48 Monaten gelten.

Der Zeitraum ist ein maßgebliches Kriterium, wann von einer dauerhaften Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte auszugehen ist und damit eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen kann. Derzeit ist eine Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte typischerweise „dauerhaft“, wenn sie unbefristet, für die gesamte Dauer des – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses oder über einen

Zeitraum von 48 Monaten hinaus angelegt ist (vgl. BMF v. 25.11.2020 (BStBl I 2020, S. 1228), LStH 2024, Rz. 14).

Die nunmehr geplante Verkürzung dieses Zeitraums auf 24 Monate bildet die Lebens-, Arbeits- und Dienstrealitäten nach unserer Auffassung nicht mehr angemessen ab. So führt die Herabsetzung auf 24 Monate vor allem zu einer pauschalen Schlechterstellung längerer Inlandsprojekte, wie z. B. im Rahmen von Projekt-, Bau- oder Montageeinsätze. Denn viele dieser Projekte dauern zwischen zwei und vier Jahren, ohne dass die Arbeitnehmenden dauerhaft an diesen Ort „versetzt“ sind. Damit würden echte Auswärtstätigkeiten künftig steuerlich wie Regelarbeitsplätze behandelt und aus dem steuerlichen Reisekostenregime herausfallen. Folglich könnten Arbeitgeber damit einhergehende (Reise)kosten nicht mehr steuerfrei erstatten; Arbeitnehmende hätten schlechtere Abzugsmöglichkeiten. Dies dürfte die Mobilität im Inland augenscheinlich schwächen und nicht zuletzt bei grenznahen Einsätzen (z.B. 3-Jahresprojekt in München vs. 3-Jahresprojekt in Wien) nur schwer vermittelbar sein.

Speziell beim Arbeitgeber Bundeswehr dürfte die geplante Verkürzung der Frist von 48 auf 24 Monate den Regelfall militärischer Personalverwendung treffen, da Soldatinnen und Soldaten häufig für 36 Monate an einen anderen Standort kommandiert werden. Darüber hinaus ist Mobilität gerade dort kein Ausnahmefall, sondern Teil der militärischen Verwendungsrealität. Anders als viele zivile Arbeitnehmer sind Soldatinnen und Soldaten gerade nicht frei darin, ob sie eine befristete 36-monatige Inlandsverwendung antreten. Vielmehr gehört die jederzeitige in- wie ausländische Versetzbarkeit zum soldatischen Dienstverhältnis. Die geplante steuerliche Differenzierung zwischen Inlands- und Auslandsverwendungen wäre zudem besonders schwer zu begründen.

Vor diesem Hintergrund lehnt der DStV die geplante Verkürzung entschieden ab.

Petition: Der DStV spricht sich nachdrücklich dafür aus, die geplanten Änderungen in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG zu streichen und die in der Praxis geübte einheitliche 48-Monatsfrist im In- und Ausland beizubehalten.

Zu Nummer 7 – Nutzung des Datensystems bei der Lohnsteuer-Nachschau, § 42g Abs. 3

Satz 2 f. EStG-E

§ 42g Absatz 3 EStG-E soll das Datenzugriffsrecht im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau erweitern. Wurden die vorzulegenden Unterlagen mit einem Datenverarbeitungssystem erstellt, sollen Amtsträger die gespeicherten Daten einsehen können. Soweit erforderlich, sollen sie hierfür das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen nutzen dürfen.

Mit der Anpassung soll die Lohnsteuer-Nachschau an die Umsatzsteuer-Nachschau gem. § 27b UStG angeglichen werden. Dennoch wirft die Regelung in der Praxis Abgrenzungsfragen auf. Unklar ist in der Praxis, ob durch die Neuregelung auch ein Recht auf den Zugriff auf solche Daten einhergeht, die sich bei einem Dritten befinden.

Aus Sicht des DStV darf die Neuregelung keinen Zugriff auf Datenverarbeitungssysteme Dritter eröffnen, insbesondere für Systeme von Steuerberaterinnen und Steuerberatern. Bei der Lohnsteuer-Nachschau handelt es sich – ebenso wie bei der Umsatzsteuer-Nachschau – nicht um eine Außenprüfung im Sinne der §§ 193 ff. AO. Somit scheidet auch ein Zugriff auf Daten, die sich bei einem Dritten befinden analog § 147 Abs. 6 Satz 2 AO aus. Denn die Befugnisse der Finanzbehörde und die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen richten sich allein nach § 42g EStG und nicht nach § 200 AO. Somit beschränkt sich der Zugriff im Sinne des § 42g Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG-E nur auf die Datenverarbeitungssysteme der von der Nachschau betroffenen Person.

Petition: Der DStV bittet um Klarstellung, dass Amtsträger im Rahmen der Lohnsteuer-Nachschau keine Auswertung von Daten, die bei Dritten gespeichert sind, verlangen können. Die Klarstellung sollte aus Gründen der Rechtssicherheit im Gesetzestext, mindestens aber in der Gesetzesbegründung aufgenommen werden.

Artikel 5 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nummer 1 Buchstabe a – Abschluss des Lohnkontos, § 41b Abs. 1 Satz 1 EStG-E

Gemäß Referentenentwurf soll § 41b Abs. 1 Satz 1 EStG wie folgt geändert werden: „Für jedes Kalenderjahr hat der Arbeitgeber das Lohnkonto des Arbeitnehmers spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des folgenden Kalenderjahres abzuschließen.“

Die gesetzliche Absicherung der Möglichkeit, Lohnsteuerbescheinigungen bis Ende Februar des Folgejahres zu korrigieren oder zu ändern, ist grundsätzlich zu begrüßen. Sie sollte jedoch nicht zu einer unangemessenen Verkürzung praktischer Bearbeitungs- und Korrekturzeiträume führen.

In der Praxis können mitunter einzelne lohnrelevante Sachverhalte erst nach Ablauf des Februars vollständig geklärt werden, etwa Betriebsveranstaltungen im Dezember, bei denen die lohnsteuerliche Beurteilung von endgültigen Rechnungen, Teilnehmerzahlen etc. abhängt. Aufgrund von Dauerfristverlängerungen oder verzögerter Datenbereitstellung können die erforderlichen Informationen in Einzelfällen erst nach Februar vollständig vorliegen.

Petition: Der DStV bittet zu beachten, die vorgesehene Korrekturmöglichkeit bis Ende Februar des Folgejahres nicht als faktische Ausschlussfrist für die abschließende lohnsteuerliche Beurteilung auszugestalten. Für Fälle, in denen lohnrelevante Informationen erst später vollständig vorliegen, muss eine rechtssichere Korrektur der Lohnsteuerbescheinigung auch nach Ablauf des Februars möglich bleiben.

Artikel 14 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nummer 3 – umsatzsteuerliche Organschaft, § 2c UStG-E

§ 2c UStG-E soll die umsatzsteuerliche Organschaft neu regeln. Neben die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung soll eine Erklärung des Organträgers treten. Erst diese Erklärung soll die Rechtsfolgen der Organschaft für die Zukunft auslösen. Der Entwurf soll zudem klarstellen, dass auch Personengesellschaften Organgesellschaften sein können. Entfallen die Eingliederungsvoraussetzungen, soll der Organträger dies unverzüglich erklären. Die Absätze 2 bis 5 regeln Rückabwicklung, Verzicht auf Rückabwicklung, Verzinsung und Haftung bei fehlerhaft angenommener Organschaft.

Aus Sicht des DStV stellt die Neuregelung gegenüber dem Status quo eine deutliche Verbesserung dar. Insbesondere das Erklärungserfordernis kann bislang unerkannte Organschaften vermeiden. Auch die gesetzliche Einbeziehung von Personengesellschaften schafft dringend benötigte Rechtssicherheit.

Im Detail wirft der Entwurf jedoch zahlreiche Folgefragen auf. Er schafft nicht die für die Praxis wünschenswerte Rechtssicherheit und Klarheit. Im Folgenden zeigt der DStV konkrete

Vorschläge auf, wie dem Bedürfnis nach umfassenderer Rechtssicherheit gezielt Rechnung getragen werden kann.

- Erklärung als zusätzliche Voraussetzung der Entstehung einer Organschaft

§ 2c Absatz 1 Satz 5 UStG-E soll die Rechtsfolgen der Organschaft von einer Erklärung des Organträgers abhängig machen. Die Erklärung soll gegenüber der zuständigen Finanzbehörde erfolgen und nur für die Zukunft wirken. Nach der Begründung soll dies verhindern, dass Organschaften ohne Wissen der Beteiligten entstehen.

Das Erklärungserfordernis bedeutet einen Paradigmenwechsel. Die Organschaft soll nicht mehr allein kraft Gesetzes entstehen, wenn die übrigen Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dies kann Rechtssicherheit und Verwaltungsvereinfachung schaffen. Dies gilt insbesondere für bislang unerkannte Organschaften.

Das Erklärungserfordernis schafft jedoch keine vollumfassende Rechtssicherheit. Es beseitigt nicht das Risiko fehlerhaft angenommener Organschaften. Ebenso schützt es nicht vor Korrekturen, die sich aus einem späteren unerkannten Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen ergeben können, wenn die Organschaft fehlerhaft fortgeführt wird.

Petition: Der DStV regt an, statt des vorgesehenen Erklärungs- ein Antragsverfahren einzuführen. Dabei sollte die Finanzbehörde die Voraussetzungen der Organschaft im Verfahren prüfen. Das Vorliegen der Organschaft sollte durch Bescheid festgestellt und darin den Organträger und die Organgesellschaften benennen.

- Pflicht zur Anzeige bei Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen

§ 2c Absatz 1 Satz 6 UStG-E soll den Organträger verpflichten, den Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen unverzüglich zu erklären. Die Pflicht knüpft an die Voraussetzungen nach Satz 1 an.

Der DStV erkennt das Bedürfnis nach einer klaren Mitteilungspflicht an. Der Begriff „unverzüglich“ erscheint in dem Rahmen jedoch unklar. Eine Anzeige kann erst erfolgen, wenn der Wegfall bekannt ist. Der Gesetzeswortlaut sollte dies klar abbilden.

Die Regelung löst zudem das Grundproblem der fehlerhaft fortgeführten Organschaft bei späterem Wegfall der Eingliederungsvoraussetzungen nicht. Eine zunächst zutreffende Organschaft kann durch spätere tatsächliche Änderungen entfallen. Dies betrifft etwa Geschäftsleitungswechsel, Beteiligungsänderungen oder Änderungen der Leistungsbeziehungen. In solchen Fällen drohen erhebliche Rückabwicklungsrisiken. Unternehmen und ihre Berater müssten nach dem vorliegenden Entwurf weiterhin alle Eingliederungsmerkmale laufend prüfen. Ohne eine solche Prüfung drohen auch nach dem vorliegenden Konzept erhebliche Risiken. Gerade die organisatorische Eingliederung bliebe damit in der Praxis weiter streitanfällig.

Petition: Der DStV regt an, den Wegfall der Organschaft nur mit Wirkung für die Zukunft eintreten zu lassen. Mindestens sollte § 2c Absatz 1 Satz 6 UStG-E klarstellen, dass die Anzeige unverzüglich erst nach Kenntnis des Wegfalls der Eingliederungsvoraussetzungen zu erstatten ist.

- Fehlende Rechtsgrundlage für Widerruf der Erklärung

Nach § 2c Abs. 1 Satz 5 UStG-E sollen die Rechtsfolgen einer Organschaft nur durch Erklärung des Organträgers mit Wirkung für die Zukunft eintreten. Nach § 2c Absatz 1 Satz 6 UStG-E hat der Organträger unverzüglich eine Erklärung abzugeben, wenn die Eingliederungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegen.

Nicht in § 2c UStG-E ist hingegen der Fall geregelt, wie die umsatzsteuerliche Organschaft freiwillig beendet werden kann, obwohl die Voraussetzungen dafür weiterhin vorliegen. Dies wirft die Frage auf, ob ein Widerruf der Erklärung grundsätzlich möglich sein soll.

Einen Anhaltspunkt dafür, dass dies beabsichtigt ist, bietet Artikel 16 in § 1 Abs. 3 UStDV-E. Dieser führt aus, dass der Organträger die Erklärung sowohl für die gesamte Organschaft als auch für einzelne Organgesellschaften mit Wirkung für die Zukunft widerrufen kann.

Womöglich ist geplant, das Widerrufsrecht in der folgenden Verordnung auszugestalten: § 2c Abs. 1 Satz 7 UStG-E soll das BMF ermächtigen, die Einzelheiten des Verfahrens mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung festzulegen. Fraglich ist jedoch, ob ein

solches Widerrufsrecht ohne ausdrückliche Regelung in § 2c UStG-E vom Umfang der Verordnungsermächtigung umfasst ist.

Petition: Der DStV spricht sich für ein Widerrufsrecht der Erklärung zur Begründung einer Organschaft mit Wirkung für die Zukunft aus. Dies ermöglicht den Unternehmen einen möglichst großen Entscheidungsspielraum. Er regt jedoch an, die Möglichkeit des Widerrufs der Erklärung ausdrücklich im Gesetzeswortlaut und nicht allein in der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung zu regeln.

- Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft

§ 2c Absatz 2 UStG-E soll die Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft regeln. Wurde eine Organschaft erklärt, obwohl ihre Voraussetzungen nicht vorlagen oder später entfielen, sollen die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. § 176 AO soll dem nicht entgegenstehen. Zudem soll der Ablauf der Festsetzungsfrist unter bestimmten Voraussetzungen unbeachtlich sein.

Der DStV hält die Vorschrift im vorgeschlagenen Erklärungsregime für problematisch. Die Durchbrechung von § 176 AO greift tief in den Vertrauensschutz ein. § 176 AO schützt Steuerpflichtige vor rückwirkenden Verschärfungen. Dies gilt insbesondere bei geänderter Rechtsauffassung oder Rechtsprechung. Eine generalisierte Durchbrechung erscheint unverhältnismäßig. Dies gilt jedenfalls bei unverschuldeter Fehlannahme der Organschaft.

Ein Antragsverfahren könnte dieses Problem weitgehend vermeiden. Ergeht ein Feststellungsbescheid nur bei Vorliegen der Eingliederungsvoraussetzungen, entfällt der Bedarf für eine umfassende Rückabwicklung. Dies würde Steuerpflichtige und Finanzverwaltung gleichermaßen entlasten.

Petition: Der DStV regt an, ein Antragsverfahren mit feststellendem Bescheid vorzusehen, um auch das Risiko fehlerhaft angenommener Organschaften auszuschließen. Hilfsweise sollte § 2c Absatz 2 UStG-E klarstellen, dass die Wirkung einer Organschaft nur mit Wirkung für die Zukunft entfallen kann. Mindestens sollte die Bundesregierung die Regelung um eine Vertrauensschutzregelung ergänzen, wonach § 176 AO bei unverschuldeter Fehlannahme des Bestehens einer Organschaft weiterhin anwendbar bleibt.

- Verzicht auf Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft

§ 2c Absatz 3 UStG-E soll einen Verzicht auf die Rückabwicklung ermöglichen. Voraussetzung soll ein gemeinsamer und unwiderruflicher Antrag aller benannten Beteiligten sein. Zudem dürfen keine Steuerausfälle drohen.

Im vom Entwurf gewählten Erklärungsregime ist diese Regelung grundsätzlich nachvollziehbar. Sie kann unnötigen Verwaltungsaufwand vermeiden und zudem die Fälle entschärfen, in denen eine Rückabwicklung wirtschaftlich keinen Mehrwert bringt.

Gleichwohl bleibt die Vorschrift nur eine Folgeregelung zu einem vermeidbaren Grundproblem. Ein Antragsverfahren mit feststellendem Bescheid würde fehlerhaft angenommene Organschaften weitgehend ausschließen. Dann bedürfte es regelmäßig keiner Rückabwicklung. Auch ein gesonderter Antrag auf Verzicht wäre entbehrlich.

Petition: Der DStV regt daher vorrangig ein Antragsverfahren an. Hilfsweise sollte der Wegfall der Organschaft nur für die Zukunft eintreten. Dies würde auch den Anwendungsbereich von § 2c Absatz 3 UStG-E deutlich reduzieren.

- Verzinsung geänderter Steuerfestsetzungen infolge Rückabwicklung

§ 2c Absatz 4 UStG-E soll die Verzinsung bei Steuerfestsetzungen infolge einer Rückabwicklung regeln. Danach soll § 233a Absatz 2a AO entsprechend gelten. Der Zinslauf soll 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beginnen, in dem der jeweilige Bescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wurde.

Bei einem Antragsverfahren wäre diese Sonderregelung weitgehend entbehrlich. Gleiches gilt, wenn der Wegfall der Organschaft nur für die Zukunft wirkt. Im vom Entwurf vorgesehenen Regime bedarf es jedoch einer klaren symmetrischen Ausgestaltung. Die geplante Verzinsungsregelung trägt dem noch nicht hinreichend Rechnung.

Aus Sicht des DStV muss die Regelung bei korrespondierenden Bescheiden gegenüber Organträger und Organgesellschaft gleichlaufend wirken. Andernfalls droht ein Auseinanderlaufen von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen. Dies wäre mit dem Zweck der Verzinsung nach § 233a AO nicht vereinbar.

Petition: Der DStV regt an, § 2c Absatz 4 UStG-E bei Einführung eines Antragsverfahrens zu streichen. Bei Übernahme des im Entwurf vorgesehenen Erklärungsverfahrens sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Verzinsung bei korrespondierenden Bescheiden symmetrisch und zeitgleich wirkt.

- Haftung im Falle der Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft

§ 2c Absatz 5 UStG-E soll eine Haftungsregelung für den Fall der Rückabwicklung schaffen. Der erklärte Organträger soll für Steuern der benannten Organgesellschaften haften. Eine benannte Organgesellschaft soll unter weiteren Voraussetzungen für Steuern des erklärten Organträgers haften.

Der DStV weist darauf hin, dass ein Haftungsregime bei einem Antragsverfahren mit feststellendem Bescheid weitgehend überflüssig wäre. Gleiches gilt bei einem Wegfall der Organschaft nur mit Wirkung für die Zukunft.

Die vorgeschlagene Haftung knüpft zwar systematisch an § 73 AO an, geht aber darüber hinaus. Sie erfasst auch vermeintliche Organgesellschaften. Zudem bleibt die Begrenzung auf den Verschuldensbeitrag unscharf. Für die Praxis ist nicht hinreichend erkennbar, wie dieser Beitrag zu bestimmen ist. Das schafft neue Streitpotenziale.

Petition: Der DStV regt an, § 2c Absatz 5 UStG-E bei Einführung eines Antragsverfahrens zu streichen. Hilfsweise sollte die Haftung eng begrenzt werden. Sie sollte an den eigenen Verursachungs- und Verantwortungsbeitrag anknüpfen. Die Bundesregierung sollte den Verschuldensmaßstab klar bestimmen.

Zu Nummer 4 – Übergangsregelung bei der Organschaft, § 27 Abs. 42 UStG-E

Nach Artikel 32 Absatz 7 tritt die Neuregelung der umsatzsteuerlichen Organschaft am 01.07.2028 in Kraft. § 27 Absatz 42 UStG-E soll den Übergang zur Neuregelung der umsatzsteuerlichen Organschaft regeln. Danach sollen die bisherigen Regelungen zur Organschaft gemäß § 2 Absatz 2 Nummer 2 UStG bis zum 31.12.2028 weitergelten. Die Erklärung nach § 2c Absatz 1 Satz 5 UStG-E soll bereits ab dem 01.07.2028 mit Wirkung ab dem 01.01.2029 abgegeben werden können.

Die Übergangsregelung verschafft Unternehmen, Beratern, Finanzverwaltung und Softwareherstellern einen notwendigen Umstellungszeitraum. Dies erscheint angesichts des Systemwechsels bei der umsatzsteuerlichen Organschaft sachgerecht. Die Möglichkeit zur frühzeitigen Abgabe der Erklärung kann helfen, den Übergang zum neuen Recht rechtzeitig vorzubereiten.

Unklar bleibt aus Sicht des DStV indes der Umgang mit bereits bestehenden Organschaften. Der Entwurf könnte so zu verstehen sein, dass für alle bestehenden Organschaften eine Erklärung abzugeben ist. Er regelt dies jedoch nicht ausdrücklich.

Ohne klare Regelung drohen an dieser Stelle Rechtsunsicherheiten. Steuerberaterinnen und Steuerberater müssten vorsorglich alle bestehenden Organschaften prüfen. Zudem müssten sie klären, ob und bis wann eine Erklärung erforderlich ist. Dies kann erheblichen Verwaltungsaufwand auslösen. Auch Unternehmen benötigen Planungssicherheit für Deklaration, Rechnungsstellung und interne Prozesse ab dem 01.01.2029.

Petition: Der DStV bittet, den Umgang mit bestehenden Organschaften ausdrücklich zu regeln. Das BMF sollte klarstellen, ob für jede bereits bestehende Organschaft eine Erklärung nach § 2c Abs. 1 Satz 5 UStG-E abzugeben ist. Andernfalls sollte es regeln, dass die bisherige tatsächliche Durchführung der Organschaft ausnahmsweise als Erklärung genügen kann. Der DStV regt an, diese Fragen mindestens in der Gesetzesbegründung eindeutig zu beantworten. Zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit sollte das BMF zusätzlich frühzeitig Verfahrenshinweise veröffentlichen.

Artikel 16 – Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Zu Nummer 3 – Erklärung der Organschaft, § 1 UStDV-E

§ 1 UStDV-E soll das Verfahren zur Erklärung der umsatzsteuerlichen Organschaft nach § 2c UStG-E konkretisieren. Der Organträger soll die Erklärung an die für ihn zuständige Finanzbehörde übermitteln und verschiedene Angaben enthalten. Ebenso regelt sie das Verfahren für die spätere Aufnahme einzelner weiterer Organgesellschaften. Nach § 1 Abs. 3 UStDV-E soll der Organträger seine Erklärung mit Wirkung für die Zukunft ganz oder teilweise widerrufen können. Entfallen die Eingliederungsvoraussetzungen, soll der Organträger dies nach Absatz 4 erklären. Alle Erklärungen sollen elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle übermittelt werden.

Der DStV verweist zunächst auf seine grundsätzliche Position zu § 2c UStG-E. Vorzugswürdig bleibt aus seiner Sicht ein Antragsverfahren mit Prüfung der Eingliederungsvoraussetzungen durch die Finanzverwaltung.

Vorbehaltlich dieser grundsätzlichen Kritik erscheint dem DStV die verfahrensrechtliche Konkretisierung in § 1 UStDV-E über ein digitales Verfahren sachgerecht. Es kann die Anzeige der Organschaft standardisieren und Kanzleiprozesse erleichtern.

Aus Sicht des DStV reichen die vorgesehenen Angaben für Widerruf (§ 1 Abs. 3 UStDV-E) und Wegfall der Voraussetzungen (§ 1 Abs. 4 UStDV-E) nicht aus. Anders als § 1 Abs. 1 UStDV-E sollen diese beiden Erklärungen keine zusätzlichen Angaben umfassen. Dabei können jeweils die gesamte Organschaft oder nur einzelne Organgesellschaften betroffen sein. Deshalb sollten auch in der Widerrufserklärung und der Erklärung über den Wegfall der Voraussetzungen der Organschaft Zeitpunkt, Umfang und betroffene Organgesellschaften anzugeben sein. Nur so lässt sich eindeutig bestimmen, ab wann und für wen die Organschaft endet. Ohne diese Angaben drohen Unsicherheiten bei Umsatzsteuer-Voranmeldungen, Jahreserklärungen und Rechnungsprozessen.

Petition Der DStV regt an, § 1 UStDV-E bei Anzeigen nach Absatz 3 und Absatz 4 um weitere Pflichtangaben zu ergänzen. Der Datensatz sollte auch in diesen Fällen den Zeitpunkt enthalten, zu dem die Organschaft insgesamt oder teilweise enden soll. Bei einer teilweisen Beendigung sollten die betroffenen Organgesellschaften eindeutig zu benennen sein. Dafür sollten die Angaben nach § 1 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 bis 3 UStDV-E entsprechend gelten.

Artikel 18 – Änderung der Abgabenordnung

Zu Nummer 6 Buchstabe a – Erweiterung der Offenbarungsbefugnisse, § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO-E

Der Referentenentwurf sieht eine Klarstellung in § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO-E vor, wonach Finanzbehörden nicht verpflichtet sind, Steuerpflichtige um Zustimmung zu einer Offenbarung der sie betreffenden geschützten Daten gegenüber Dritten zu ersuchen.

Dies ist aus Gründen der Verfahrensökonomie nachvollziehbar. Eine solche Regelung darf jedoch nicht dahin verstanden werden, dass die Einbindung der betroffenen Person regelmäßig

entbehrlich ist. Das Steuergeheimnis nach § 30 AO schützt die Vertraulichkeit steuerlicher Verhältnisse und bildet weiterhin den Ausgangspunkt für die Beurteilung jeder Offenbarung gegenüber Dritten.

Petition: Der DStV regt an, § 30 Abs. 4 Nr. 3 AO-E um einen Verhältnismäßigkeitsvorbehalt zu ergänzen. Danach sollte eine Befassung der betroffenen Person jedenfalls dann in Betracht kommen, wenn sie dem Schutz der betroffenen Person dient, keine überwiegenden öffentlichen Interessen entgegenstehen und das Ersuchen mit angemessenem Aufwand möglich ist. So bliebe die grundsätzliche Zielsetzung der Änderung gewahrt, ohne das Regel-Ausnahme-Verhältnis des Steuergeheimnisses zulasten der Betroffenen zu verschieben.

Zu Nummer 12 Buchstabe a – Bekanntgabe digitaler Steuerbescheide, § 122a Abs. 1 Sätze 2 bis 4 AO-E

Die Anpassungen an § 122a AO-E sollen die elektronische Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf weiter ausbauen.

Aus Sicht des DStV ist der Ausbau der digitalen Bekanntgabe von Steuerbescheiden grundsätzlich zu begrüßen. Digitale Bescheide können Verfahren beschleunigen und Medienbrüche vermeiden. Dies setzt jedoch klare Zuständigkeiten und verlässliche technische Rahmenbedingungen voraus. Aus dem vorliegenden Entwurf ergeben sich hierzu jedoch für die Praxis zahlreiche offene Fragen.

- Elektronische Bescheide bei fehlender Empfangsvollmacht

Die vorgesehene Neufassung von § 122a Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 AO-E soll eine Ausweitung der Fälle erreichen, in denen die digitale Bekanntgabe erfolgen kann. Hierzu will der Entwurf das derzeit vorgesehene Erfordernis einer Empfangsvollmacht streichen, wenn ein Bevollmächtigter die Steuererklärung elektronisch übermittelt hat.

Die Streichung des Erfordernisses einer Empfangsvollmacht bei elektronischer Erklärungsübermittlung durch Bevollmächtigte wirft insofern Fragen auf. Das BMF will damit eine praktische Lücke schließen. Die Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf soll gegenüber den Steuerpflichtigen erfolgen, wenn keine Empfangsvollmacht vorliegt oder diese nicht elektronisch angezeigt wurde.

Nach Auffassung des DStV müssen Steuerpflichtige allerdings in diesen Fällen sicher erkennen können, wo und wann die Finanzverwaltung einen digitalen Bescheid bereitstellen will. In den Fällen der Erklärungsabgabe durch einen Bevollmächtigten und der digitalen Bekanntgabe gegenüber dem Steuerpflichtigen erscheint dies derzeit nicht gegeben zu sein. Der DStV ist skeptisch, ob allein die Benachrichtigung zum Datenabruf im Sinne des jetzigen § 122a Abs. 1 Satz 3 AO in diesen Fällen ausreichend ist.

Eine klare Kenntnis der digitalen Bereitstellung ist jedoch unverzichtbar, da andernfalls versäumte Einspruchsfristen und ggf. Säumniszuschläge drohen können. Für Steuerberaterinnen und Steuerberater entstehen durch die Neuregelung zusätzliche Hinweispflichten gegenüber den Mandanten. Gerade bei solch sensiblen Fragestellungen wird darüber hinaus eine ausreichende Dokumentation über die Aufklärung durch den Berufsstand erforderlich sein. Nehmen Steuerpflichtige den elektronischen Datenabruf nicht vor, drohen haftungsrechtliche Streitigkeiten mit den Mandanten.

Petition: Der DStV regt an, in Fällen der Abgabe einer elektronischen Steuererklärung durch einen Bevollmächtigten an dem Erfordernis einer Empfangsvollmacht festzuhalten. Somit lassen sich Ungewissheiten über den Zustellungsweg und daraus folgende Streitigkeiten zwischen den Beteiligten vermeiden.

- Elektronische Anzeige einer Empfangsvollmacht

Nach § 122a Abs. 2 Satz 3 AO-E soll die elektronische Bekanntgabe an einen Bevollmächtigten nur erfolgen, wenn die Empfangsvollmacht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen angezeigt wurde.

Die elektronische Anzeige der Empfangsvollmacht über strukturierte Datensätze erscheint grundsätzlich sachgerecht. Ein vollständig digitaler Weg kann Kanzleiprozesse erleichtern. Voraussetzung ist jedoch eine hinreichende Klarheit über die zur Verfügung stehenden Datensätze und Schnittstellenbeschreibungen. Die Begründung führt hierzu einige Beispiele an.

Bereits in der Vergangenheit hatten uns viele Mitglieder angeschrieben, die keine Vollmachtsdatenbank nutzen. Nach der Begründung wären diese zukünftig auf eine Anzeige der Empfangsvollmacht über ELSTER oder die ERIC-Schnittstelle angewiesen. Zumindest in

ELSTER selbst, ist derzeit nicht ersichtlich, inwiefern dort ein amtlich vorgeschriebener Datensatz integriert ist. Somit ist nicht erkennbar, dass die Funktionalität dort den gesetzlichen Anforderungen entspricht. Die Frage, wie die Anzeige der Vollmacht durch Bevollmächtigte außerhalb der Nutzung der Vollmachtsdatenbank erfolgen soll, erscheint weiter unbeantwortet.

Petition: In Bezug auf die elektronische Anzeige der Bevollmächtigung regt der DStV an, die nutzbaren amtlich vorgeschriebenen Datensätze und Schnittstellen rechtzeitig und konkret zu benennen.

- Elektronische Bekanntgabe bei Vorhandensein eines Nutzerkontos

§ 122a Abs. 2 Satz 4 AO-E soll einen weiteren Fall der Bekanntgabe mittels Datenabruf regeln. Dieser soll dann möglich sein, wenn der Steuerpflichtige über ein von der Finanzverwaltung bereitgestelltes Nutzerkonto verfügt.

Der DStV sieht die elektronische Bekanntgabe allein wegen eines eingerichteten Nutzerkontos kritisch. Im Gegensatz zur Regelung in § 122a Abs. 2 Satz 2 AO-E soll hier auch bei papierhafter Erklärungsabgabe eine digitale Bekanntgabe möglich sein. Jedoch folgt aus Sicht des DStV aus der bloßen Registrierung eines Nutzerkontos nicht zwingend eine Erwartung digitaler Bescheide. Dies gilt besonders in der Übergangsphase. Bei papierhafter Erklärungsabgabe kann die Papierform sogar auf eine gegenteilige Erwartung hindeuten. Die Regelung kann daher zu Missverständnissen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltung führen.

Zudem bleibt das Verhältnis von § 122a Abs. 2 Satz 2 und Satz 4 AO-E zueinander unklar. Nach Satz 4 soll bereits ein Nutzerkonto der Finanzverwaltung genügen. Damit erschließt sich nicht, welche eigenständige Bedeutung Satz 2 noch haben soll. Das einzig verbleibende Abgrenzungskriterium – abgesehen von dem Antrag auf postalische Bekanntgabe nach § 122a Abs. 2 AO wäre somit das Vorhandensein eines Nutzerkontos. Der praktische Mehrwert der differenzierten Anknüpfungen erschließt sich nicht.

Petition: Der DStV spricht sich für eine Streichung von § 122a Abs. 2 Satz 4 AO-E- aus. Die Bekanntgabe mittels Bereitstellung zum Datenabruf sollte weiterhin an die Abgabe elektronischer Steuererklärungen anknüpfen.

Zu Nummer 12 Buchstabe b – Antrag auf postalische Bekanntgabe, § 122a Abs. 2 Satz 1 AO-E

§ 122a Abs. 2 Satz 1 AO-E soll den Antrag auf postalische Bekanntgabe neu fassen. Der Antrag soll künftig elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über amtlich bestimmte Schnittstellen gestellt werden. Nach der Entwurfsbegründung soll die bisher formlose Widerspruchsmöglichkeit durch ein geordnetes elektronisches Verfahren abgelöst werden. Zudem soll der Antrag nur noch dauerhaft mit Wirkung für die Zukunft gelten.

Der DStV sieht in der Klarstellung, dass der Antrag auf postalische Bekanntgabe künftig dauerhaft wirken soll, eine Erhöhung der Rechtssicherheit. Zugleich vermeidet die Regelung Streit über die Reichweite eines nur einmaligen Antrags. Dies gilt insbesondere bei späteren Änderungsbescheiden oder verfahrensbezogenen Folgemitteilungen.

Auch die Anbindung an einen elektronischen Prozess erscheint grundsätzlich sachgerecht. Die digitale Bekanntgabe setzt regelmäßig bereits einen elektronischen Kommunikationsweg in Form eines durch die Finanzverwaltung bereitgestellten Nutzerkontos voraus. Daher ist ein elektronischer Antrag auf postalische Bekanntgabe in vielen Fällen zumutbar.

Aus Sicht des DStV sollten die formellen Anforderungen jedoch nicht zu eng ausfallen. Steuerpflichtige können ein Nutzerkonto besitzen, ohne es laufend zu verwenden. Dies gilt besonders in einer Übergangsphase. In solchen Fällen kann eine ausschließlich elektronische Antragstellung praktische Hürden schaffen. Dies betrifft vor allem unberatene Steuerpflichtige und Personen mit geringer digitaler Routine. Auch unberatene Steuerpflichtige müssen den Wunsch nach postalischer Bekanntgabe rechtzeitig und sicher erklären können.

Petition: Der DStV regt an, den elektronischen Antrag als Regelfall auszugestalten. Zugleich sollte das BMF prüfen, ob in Härtefällen weiterhin ein formloser Antrag möglich bleiben kann. Dies sollte insbesondere gelten, wenn ein Nutzerkonto nachweislich längere Zeit nicht aktiv genutzt wurde. Den amtlich vorgeschriebene Datensatz und die Schnittstellen sollte die Finanzverwaltung rechtzeitig bereitstehen und hinreichend klar kommuniziert werden.

Zu Nummer 13 – Wirksamkeit der Bekanntgabe bei abweichendem Bekanntgabeweg, § 124 Abs. 1 Satz 3 AO-E

Nach § 124 Absatz 1 Satz 3 AO-E soll die Wirksamkeit einer Bekanntgabe trotz abweichender Bekanntgabeform eintreten. Ein Verwaltungsakt soll wirksam bekannt gegeben sein, wenn die Finanzbehörde trotz Voraussetzungen des § 122a Absatz 1 Satz 2 oder 4 AO postalisch bekannt gibt. Gleiches soll gelten, wenn trotz Antrags auf postalische Bekanntgabe eine Bereitstellung zum Datenabruf erfolgt. Nach der Entwurfsbegründung soll dies insbesondere zeitliche Überschneidungen und technische oder organisatorische Abweichungen erfassen.

Aus Sicht des DStV schwächt die Neuregelung das Wahlrecht der Steuerpflichtigen erheblich. Wer eine postalische Bekanntgabe beantragt, muss auf diesen Bekanntgabeweg vertrauen dürfen. Eine gleichwohl wirksame elektronische Bekanntgabe verlagert das Risiko einer abweichenden Verfahrensweise einseitig auf die Steuerpflichtigen. Erlangt der Steuerpflichtige von einem bekannt gegebenen Bescheid keine Kenntnis, drohen erhebliche Rechtsfolgen. Die Einspruchsfrist beginnt zu laufen und auch Zahlungsfristen könnten übersehen werden. Dies mit der Konsequenz, dass die Finanzverwaltung Säumniszuschläge festsetzt oder im schlimmsten Fall sogar Vollstreckungsmaßnahmen einleitet.

Der DStV erkennt an, dass zeitliche Überschneidungen im Einzelfall auftreten können. Solche Ausnahmefälle rechtfertigen aus seiner Sicht jedoch keine so weitreichende Wirksamkeitsfiktion.

Besonders kritisch bewertet der DStV die Nennung von unbestimmten technischen oder organisatorischen Gründen in der Entwurfsbegründung. Dadurch bleibt unklar, wann die Finanzbehörde vom gesetzlich vorgesehenen Bekanntgabeweg abweichen darf. Dies beeinträchtigt die Vorhersehbarkeit des Verfahrens. Es kann zugleich das Vertrauen in digitale Bescheide schwächen.

Auch für Steuerberaterinnen und Steuerberater entstehen erhebliche praktische Belastungen. Kanzleien richten ihre Prozesse zunehmend auf digitale Bescheide aus. Unerwartete Papierbescheide führen zu Medienbrüchen. Beantragen Kanzleien für all Ihre Mandanten die postalische Bekanntgabe, ist unklar inwieweit sie die Bereitstellung zum Datenabruf prüfen müssen, um elektronische Bescheide nicht zu übersehen. In beiden Fällen entsteht zusätzlicher

Bürokratieaufwand und Rechtsunsicherheit. Das erhöht das Risiko versäumter Fristen und anschließender Haftungsstreitigkeiten.

Petition: Der DStV regt die Streichung von § 124 Abs. 1 Satz 3 AO-E an. Die Finanzverwaltung sollte die gesetzlich vorgesehene oder wirksam beantragte Bekanntgabeform einhalten.

Zumindest sollte bei Fristversäumnissen infolge einer abweichenden Bekanntgabe regelmäßig Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren sein. Ebenso sollte in diesen Fällen ein Erlass aus Billigkeitsgründen nach § 227 AO möglich sein.

Zu Nummer 15 – Verspätungszuschlag, § 152 Abs. 4 AO-E

Mit einer Neufassung von § 152 Abs. 4 soll der Entwurf die Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei mehreren erklärungsspflichtigen Personen neu ordnen. Dazu sieht er die Aufnahme einer Vorrangregelung für bestimmte Sachverhalte vor. In Fällen der Zusammenveranlagung soll der Verspätungszuschlag künftig zwingend gegen alle erklärungsspflichtigen Personen festzusetzen sein.

Die Neuregelung erscheint aus Sicht der Finanzverwaltung grundsätzlich nachvollziehbar. Sie dient erkennbar einer einheitlicheren und automationsgestützten Festsetzung. Die gesetzliche Vorrangregelung kann zudem die Ermessensausübung vereinfachen. Dies gilt insbesondere bei Gesellschaften und anderen Mehrpersonenverhältnissen.

Kritisch sieht der DStV jedoch die gebundene Festsetzung bei Zusammenveranlagung. Die zwingende Inanspruchnahme aller erklärungsspflichtigen Personen kann in atypischen Fällen zu unbilligen Ergebnissen führen. Dies betrifft etwa tatsächlich getrenntlebende Ehegatten, solange die Voraussetzung der Zusammenveranlagung noch bestehen. Gleiches gilt bei einer eindeutig einseitigen Pflichtverletzung. In solchen Fällen sollte die Regelung sachgerechte Korrekturmöglichkeiten vorsehen. Diese könnten in einer Härtefallregelung bestehen. Sie könnte unnötige Einspruchsverfahren vermeiden.

Petition: Der DStV regt an, § 152 Abs. 4 Satz 4 AO um eine Härtefallklausel zu ergänzen. Diese sollte eine abweichende Festsetzung von Verspätungszuschlägen in Fällen ermöglichen, in denen einzelne erklärungspflichtige Personen glaubhaft kein Verschulden an der verspäteten

Abgabe der Steuererklärung trifft. Um den Zweck der automationsgestützten Festsetzung nicht zu gefährden, sollte die Billigkeitsregelung mindestens einen nachträglichen Erlass für solche Fälle vorsehen.

Zu Nummer 17 – Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen, § 238

Abs. 1a AO-E

§ 238 Abs. 1a AO-E soll den Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen nach § 233a AO neu festlegen. Ab dem 01.01.2027 soll der Zinssatz auf 0,3 % pro Monat steigen. Dies entspricht 3,6 % pro Jahr. Die Entwurfsbegründung verweist auf die gesetzlich vorgesehene Evaluierung und auf Bundesbankdaten zu Konsumentenkrediten und Spareinlagen.

Der DStV erkennt an, dass der Entwurf die gesetzliche Evaluierung des Zinssatzes aufgreift. Er kritisiert jedoch die Herleitung des Zinssatzes. Die Begründung verweist nur pauschal auf einen Mischwert. Sie legt weder die konkreten Datenreihen noch deren Gewichtung offen. Das genügt aus Sicht des DStV nicht. Die Zinshöhe betrifft eine grundrechtsrelevante Belastungsentscheidung. Sie muss dem parlamentarischen Gesetzgeber nachvollziehbar zurechenbar sein.

Die Kritik des DStV aus der [Stellungnahme S 09/22](#) bleibt daher unverändert relevant. Der DStV hatte bereits die bloße Bezugnahme der Zinssätze für Konsumentenkrediten kritisch bewertet. Zudem hatte er eine automatische und objektiv nachvollziehbare Anpassung der Zinshöhe angeregt. Auch die steuerliche Gleichbehandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen bleibt weiterhin regelungsbedürftig.

Inhaltlich erscheint der Zinssatz von 3,6 % pro Jahr nicht offenkundig überhöht. Dies ersetzt jedoch keine transparente gesetzgeberische Herleitung. Ohne diese Begründung könnten neue verfassungsrechtliche Streitigkeiten drohen.

Petition: Der DStV regt an, die Herleitung des Zinssatzes in der Gesetzesbegründung vollständig offenzulegen. Das BMF sollte die verwendeten Bundesbankreihen, die Gewichtung und die Schwankungsbreite darstellen. Zudem spricht er sich weiterhin für eine automatische und objektiv nachvollziehbare Anpassung der Zinshöhe aus. Außerdem sollte die Bundesregierung die weiteren Vorschläge aus der [DStV-Stellungnahme S 09/22](#) erneut aufgreifen. Dies betrifft

insbesondere eine zeitliche Begrenzung des Zinslaufs und die steuerliche Gleichbehandlung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen.

C. Ergänzende DStV-Anregungen

I. Anpassungsbedarf bei anschaffungsnahen Herstellungskosten - § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG - Ausnahmetatbestand für Modernisierungen nach dem Gebäudeenergiegesetz

Zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählen alle Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen (ohne Umsatzsteuer), die innerhalb von drei Jahren nach Erwerb eines Gebäudes entstehen, wenn sie 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Hierunter fallen auch gesetzlich erforderliche Erneuerungen nach dem Gebäudeenergiegesetz (GEG), wie z.B. der Austausch einer alten Heizungsanlage, oder eine energetische Sanierung.

Die Regelung zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten wurde mit dem [Steueränderungsgesetz 2003](#) eingeführt und ist am 01.01.2004 in Kraft getreten. Ziel dieser Regelung war - und ist – insbesondere die Verhinderung von Gestaltungsmissbrauch. Früher wurden häufig renovierungs- oder sanierungsbedürftige Immobilien günstig erworben, um umfangreiche Renovierungskosten in den ersten Jahren nach Erwerb der Immobilien als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwand geltend zu machen. Die hieraus resultierenden, oft hohen Verluste konnten mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Die 15 %-Grenze soll Klarheit bei der Abgrenzung schaffen und Diskussionen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen zur Frage, ob sofort abziehbarer Erhaltungsaufwand oder aktivierungspflichtige Herstellungskosten vorliegen, vermeiden.

Klare und einfache Regelungen sind grundsätzlich zu begrüßen. Mit Blick auf § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG erscheint jedoch die pauschale Einordnung aller Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen als anschaffungsnahe Herstellungskosten kritisch und bedarf einer Überprüfung. Maßnahmen, die aufgrund des GEG durchzuführen sind, unterscheiden sich ihrem Wesen nach von freiwilligen, teilweise bereits im Zusammenhang mit dem Erwerb geplanten Instandhaltungsmaßnahmen. Sie beruhen auf öffentlich-rechtlichem Zwang und unterfallen daher nicht dem typischen Missbrauchstatbestand. Zudem fehlt es an einem Zusammenhang mit der Anschaffungsentscheidung, da die GEG-Pflichten unabhängig vom Erwerbswillen entstehen und

auch zeitlich nachgelagert gesetzlich ausgelöst werden können. Ein enger wirtschaftlicher Bezug zur Anschaffung der Immobilie besteht daher nicht.

Typische GEG-Maßnahmen sind z.B. der Austausch alter Heizkessel (vgl. § 72 GEG) sowie Dämmungsmaßnahmen (vgl. z.B. §§ 47, 69 GEG). Diese Pflichten greifen grundsätzlich immer, treffen oft aber aufgrund eines „Bestandschutzes“ erst den neuen Eigentümer nach Eigentümerwechsel. Beispielsweise ist die Pflicht zur Dämmung der obersten Geschossdecken bei bestimmten Ein- und Zweifamilienhäusern erst nach einem Eigentümerwechsel vom neuen Eigentümer mit einer Frist von zwei Jahren zu erfüllen (vgl. § 47 Abs. 3 GEG).

Die Gleichbehandlung von Zwangsmaßnahmen mit freiwilligen Investitionen widerspricht dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Wenn Aufwendungen für nach dem GEG verpflichtende Maßnahmen aktiviert werden müssen, steigt die steuerliche Belastung beim Eigentümer der Immobilie. Der Steuerpflichtige kann die Maßnahme jedoch nicht vermeiden oder auf einen späteren Zeitpunkt verschieben (vgl. die oben ausgeführte Zwei-Jahres-Frist).

Der DStV hatte sich bereits in der [DStV-Stellungnahme S 05/25](#) zum Entwurf des BMF-Schreibens zur Abgrenzung von Aufwendungen bei der Instandsetzung und Modernisierung von Gebäuden dagegen ausgesprochen, dass gesetzlich erforderliche Erneuerungen aufgrund des GEG oder technisch gebotene Erneuerungen als Standardhebung gewertet werden. Bei der Auswahl der „typischen“ Beispiele für den Standard eines Gebäudes bzw. die Standardhebung in dem BMF-Schreiben sollte der technische Fortschritt berücksichtigt werden. Der DStV hob die essenzielle Differenzierung zwischen technischer Notwendigkeit und echter Verbesserung hervor.

Wir erlauben uns in diesem Zusammenhang auch auf den Zweck und das Ziel des Gebäudeenergiegesetzes hinzuweisen. Das GEG hat das Ziel, einen Beitrag zum Erreichen der Klimaschutzziele zu leisten (vgl. § 1 GEG). Die Aktivierungspflicht von Aufwendungen für GEG-Maßnahmen, wenn die 15 %-Grenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG überschritten wird, führt dazu, dass der Investitionsanreiz sinkt. Hierdurch werden weniger Maßnahmen zur Senkung des Energieverbrauchs von Gebäuden, zur Minderung von CO₂, zur Erhöhung der Energieeffizienz und zur Förderung erneuerbarer Energien durchgeführt. Dies ist nachteilig für das Erreichen der Klimaziele und die Höhe der Sanierungsquote in Deutschland.

Petition: Der DStV regt an, dass Maßnahmen an Gebäuden, die aufgrund des GEG gesetzlich erforderlich sind, nicht zu anschaffungsnahen Herstellungskosten führen. Vor diesem Hintergrund sollte ein Ausnahmetatbestand zu § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gesetzlich verankert werden.

- Notwendigkeit der Anpassung der 15 %-Grenze

Nach der aktuellen Fassung des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG zählen alle Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen (ohne Umsatzsteuer), die innerhalb von drei Jahren nach Erwerb eines Gebäudes entstehen, zu den anschaffungsnahen Herstellungskosten, wenn sie 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen. Die Grenze von 15 % gilt bereits seit dem Veranlagungszeitraum 2004.

Die Baukosten sind in den letzten Jahren stark gestiegen. Beispielsweise sind die Baupreise für Wohngebäude im Zeitraum 2010 bis 2022 um 64 % gestiegen, die Inflationsrate stieg im gleichen Zeitraum nur um 25 % (vgl. [Information von DESTATIS](#)). Die Kaufpreise für bebaute Grundstücke waren in den letzten Jahren eher rückläufig (vgl. [Häuserpreisindex von DESTATIS](#)), während der Baupreisindex im gleichen Zeitraum deutlich gestiegen ist (vgl. [Baupreisindex von DESTATIS](#)). Die Bemessungsgrundlage für die 15 %-Grenze (Anschaffungskosten des Gebäudes) ist somit in Relation zu den Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung kleiner geworden. Folglich wird die 15 %-Grenze bei Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen immer öfter überschritten.

Dies ist nachteilig für die Steuerpflichtigen. Sie sind den erhöhten Kosten für Modernisierungen am Gebäude ausgesetzt, können diese aber nur über die AfA steuerlich geltend machen. Um der Baupreisentwicklung Rechnung zu tragen, sollte der Prozentsatz auf 20 % oder 25 % der Anschaffungskosten eines Gebäudes erhöht werden.

Petition: Der DStV spricht sich für eine deutliche Anhebung der 15 %-Grenze in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG aus, um den gestiegenen Baukosten Rechnung zu tragen.

II. Streichung von § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO zur Vermeidung überzogener Konsequenzen aus Fehlern bei der Datenübermittlung mittels einheitlicher Schnittstellen

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts (BGBl. I 2022, S. 2730) führte der Gesetzgeber die Regelung des § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ein. Ebenso schuf er eine Verordnungsermächtigung zur Vereinheitlichung von digitalen Schnittstellen nach § 147b AO.

Gegenwärtig laufen die Arbeiten zur Erstellung einer Rechtsverordnung im Sinne des § 147b AO. Dazu hat das BMF jüngst einen erneut überarbeiteten Diskussionsentwurf einer Buchführungsdatenschnittstellenverordnung (DSFinVBV) in eine erneute Verbändebeteiligung gegeben. Der erste Entwurf wurde Ende 2023 vorgelegt und hatte zahlreiche Reaktionen hervorgerufen. Die lange Überarbeitungsdauer zeigt die Bedeutung und Komplexität dieses Themas. Dies zeigt sich allein an den vom DStV dazu vorgelegten Stellungnahmen (vgl. [DStV-Stellungnahme S 01/24](#) und [DStV-Stellungnahme S 05/26](#)).

Nach Inkrafttreten der DSFinVBV drohen erhebliche Rechtsfolgen bei fehlerhafter Datenbereitstellung. § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO begrenzt dann die Beweiskraft der Buchführung. In der Folge kann § 162 Abs. 2 Satz 2 AO eine Schätzung eröffnen.

Der DStV hält diese Rechtsfolge für nicht gerechtfertigt. Die technische Form des Datenexports darf die Beweiskraft der Buchführung nicht derart prägen. Maßstab müssen weiterhin die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung bleiben. Der BFH (BFH-Urteil vom 09.08.1991, Az. III R 129/85, BStBl. 1992 II, S. 55) legt an die Verwerfung einer formell ordnungsgemäßen Buchführung hohe Anforderungen. Danach braucht es Anhaltspunkte für eine materielle Unrichtigkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit. Technische Schnittstellenmängel erfüllen diesen Maßstab nicht.

Eine Gleichsetzung technischer Exportfehler mit schwerwiegenden Buchführungsmängeln ist unverhältnismäßig. Dies gilt besonders bei anderweitig nachvollziehbaren Daten. Herkömmlicher Z3-Zugriff, alternative Exporte, Belege oder Verfahrensdokumentationen können die sachliche Richtigkeit belegen. Zudem fehlt der Regelung die nötige Bestimmtheit. Unklar bleibt, ob schon kleine Formatabweichungen, einzelne fehlende Felder oder Exportfehler ausreichen. Ebenso offen bleibt, ob Steuerpflichtige einen fehlerhaften Erstexport nachbessern dürfen.

Petition: Der DStV kritisiert die vorgenannten drastischen Rechtsfolgen scharf und lehnt sie entschieden ab. Aus seiner Sicht sollte § 158 Abs. 2 Nr. 2 AO ersatzlos gestrichen werden.

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.
StBin Dr. Franziska Hoffmann
(Referatsleiterin Steuerrecht)

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

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