

Jahressteuergesetz 2024

Übersicht

Stand: Regierungsentwurf vom 05.06.2024



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Änderungen im EStG	3
2.1	Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften	3
2.2	Mitarbeiterkapitalbeteiligungen	4
2.3	Gewährung von Mobilitätsbudgets	5
2.4	Ausübung des Pauschalierungswahlrechts	5
2.5	Weitere Änderungen im EStG	5
3.	Änderungen im KStG	7
3.1	Steuerliches Einlagekonto	7
3.2	Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren	8
3.3	Weitere Änderungen im KStG	8
4.	Änderungen im GewStG	9
4.1	Gewerbsteuerliche Behandlung von passiven Betriebsstätteneinkünften	9
4.2	Zerlegungsmaßstab für Betreiber von Energiespeicheranlagen	9
5.	Änderungen im UmwStG	10
6.	Änderungen im UStG	11
6.1	Neue Pflichtangabe in Rechnungen zur Ist-Besteuerung	11
6.2	Kleinunternehmerregelung	11
6.3	Besonderes Meldeverfahren zur Anwendung der KU-Regelung	12
6.4	Ausstellung vereinfachter Rechnungen	13
6.5	Anpassung an Rechtsprechung	13
6.6	Sonstige Änderungen	14
7.	Änderungen in der AO	14
8.	Änderungen im GrEStG	16
8.1	Zurechnung eines Grundstücks	16
8.2	Veräußerungsanzeige	17
9.	Änderungen im GrStG	17
10.	Änderungen im ErbStG	18
11.	Änderungen im BewG	19
12.	Änderungen im InvStG	19
13.	Änderungen im FKAustG	22
14.	Mindeststeuergesetz	23
15.	Sonstige Änderungen	23

1. Einleitung

Das am 05.06.2024 vom Bundeskabinett auf den Weg gebrachte Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) umfasst mit Begründung insgesamt 45 Artikel auf 248 Seiten. Der Regierungsentwurf enthält überwiegend technische Gesetzesänderungen sowie zahlreiche Reaktionen auf die Rechtsprechung des BFH wie auch des Bundesverfassungsgerichts. Die Bundesregierung geht von relativ geringen Auswirkungen auf das Steueraufkommen aus und kalkuliert in der sog. vollen Jahreswirkung mit Mehreinnahmen i.H.v. 95 Mio. Euro p.a., deren Berechnung allerdings im Wesentlichen von einmaligen Mehreinnahmen im Jahr 2026 getrieben ist.

Wesentliche Eckpunkte:

- ▶ Umsetzung des BVerfG-Beschlusses vom 28.11.2023, 2 BvL 8/13, zur Buchwertübertragung zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E).
- ▶ Einführung einer Konzernklausel bei der nachgelagerten Besteuerung von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen (§ 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E).
- ▶ Reaktion auf das EuGH-Urteil zur Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße (C-9/20): Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers erst bei Zahlung des Entgelts.
- ▶ Neuregelung zur Frage der Zurechnung eines Grundstücks (§ 1 Abs. 4a GrEStG-E).
- ▶ Weitere Schwerpunkte, z.B. in den Bereichen Umwandlungssteuer, Umsatzsteuer und Einkommensteuer für natürliche Personen.

Zeitplan:

Der Bundesrat wird voraussichtlich erst nach der parlamentarischen Sommerpause am 27.09.2024 seine Stellungnahme abgeben. Anschließend erfolgen die Beratungen im Deutschen Bundestag. Der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens, in dem noch mit zahlreichen Änderungen im Vergleich zum vorliegenden Regierungsentwurf zu rechnen ist, ist für das vierte Quartal 2024 zu erwarten.



Diese Gesetzgebungsübersicht gibt einen Überblick über die wesentlichen unternehmensrelevanten Inhalte des JStG 2024.

2. Änderungen im EStG

2.1 Übertragungen zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften

Derzeit schreibt § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 bis 3 EStG in abschließend genannten Fällen bei Übertragungen von Einzelwirtschaftsgütern die Buchwertfortführung (keine Aufdeckung etwaiger stiller Reserven) vor; und zwar in Fällen der Übertragung aus dem (Sonder-)Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft bzw. einer anderen Mitunternehmerschaft, an der er beteiligt ist (und umgekehrt), sowie bei Übertragungen zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Gesellschafter derselben Mitunternehmerschaft. Voraussetzung ist, dass die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgt und die Besteuerung der stillen Reserven beim Übernehmer gesichert ist.

Bislang im Gesetzestext nicht genannt ist der Fall, bei dem ein einzelnes Wirtschaftsgut unmittelbar zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften unentgeltlich übertragen werden soll. Daher hat bislang auch die Finanzverwaltung daran

festgehalten, dass diese Fälle keinen Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG darstellen und damit in diesen Fällen keine Übertragung zum Buchwert erfolgt. Der BFH hatte darin eine mögliche Ungleichbehandlung mit den im Gesetz geregelten Fällen gesehen und die Rechtsfrage dem BVerfG vorgelegt (BFH-Beschluss vom 10.04.2013, I R 80/12). Mit Beschluss vom 28.11.2023 (2 BvL 8/13) hat das BVerfG entschieden und bestätigt, dass eine nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung mit den vom Gesetz umfassten Tatbeständen vorliegt.

Mit dem Beschluss wurde der Gesetzgeber verpflichtet, rückwirkend für Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 eine Neuregelung zu treffen. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG¹ bleibt bis dahin mit der Maßgabe anwendbar, dass die Vorschrift auch für Wirtschaftsguttransfers zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften nach dem 31.12.2000 gilt.

In Reaktion auf den BVerfG-Beschluss soll § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nun i.R. des JStG 2024 um eine neue Nr. 4 ergänzt werden. Diese ordnet eine Buchwertfortführung an, wenn ein Wirtschaftsgut „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ übertragen wird.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG-E soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein (§ 52 Abs. 12 Satz 14 f. EStG-E). Dabei ist zu beachten, dass die Anwendungsregelung eine Ausnahme vorsieht für Fälle, in denen eine Übertragung zum gemeinen Wert beibehalten werden soll (bspw. gewünschte Aufdeckung stiller Reserven zur Verlustnutzung). Lt. Anwendungsregelung kann aus Vertrauensschutzgründen auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer zum Zeitpunkt der Übertragung (insoweit ist wohl „auf den Zeitpunkt der Übertragung“ gemeint) für Übertragungen vor dem 12.01.2024 (Tag der Veröffentlichung des BVerfG-Beschlusses) von einer Anwendung der Neuregelung abgesehen werden.

2.2 Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

Nach § 19a EStG kann die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übertragung bestimmter Vermögensbeteiligungen unter gewissen Voraussetzungen aufgeschoben werden (Vermeidung von sog. „dry income“). Voraussetzung für den Aufschub (etwa auf den Zeitpunkt der Veräußerung) ist insbesondere, dass die Beteiligung einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Bisher kann die aufgeschobene Besteuerung nur genutzt werden, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden. Mit einer Konzernklausel in § 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E soll der Anwendungsbereich des § 19a EStG dahingehend erweitert werden, dass die nachgelagerte Besteuerung auch für die unentgeltliche oder verbilligte Gewährung einer Beteiligung an Konzernunternehmen des Arbeitgebers i.S.d. § 18 AktG möglich werden soll. Dafür soll der Konzern insgesamt die Schwellenwerte des § 19a Abs. 3 EStG einhalten müssen (weniger als 1.000 Mitarbeiter, Jahresumsatz von höchstens 100 Mio. Euro oder Jahresbilanzsumme von höchstens 86 Mio. Euro). Die Anwendung der Konzernklausel soll nur gewährt werden, wenn die Gründung keines der Konzernunternehmen mehr als 20 Jahre zurückliegt (entsprechend der bereits im Gesetz enthaltenen Voraussetzung für die Grundsituation in § 19a Abs. 3 Satz 1 EStG).

Ursprünglich war die Einführung der Konzernklausel in § 19a EStG im Rahmen des Zukunftsfinanzierungsgesetzes (ZuFinG) vom 11.12.2023 (BGBl. I Nr. 354) geplant, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens aber mit dem Hinweis auf eine erneute Prüfung im Rahmen des JStG 2024 aus dem ZuFinG entfernt.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 19a Abs. 1 Satz 3 EStG-E soll gem. Art. 45 Abs. 6 JStG 2024 zum 01.01.2024 in Kraft treten und erstmals (rückwirkend) für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2024 anwendbar sein (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG).

¹ § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.d.F. des UntStFG von 2001 (BGBl. I 2001, S. 3858).

2.3 Gewährung von Mobilitätsbudgets

Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 EStG kann der Arbeitgeber in bestimmten Fällen die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent erheben. Diese Pauschalierungsmöglichkeit soll zur Förderung einer umweltfreundlichen Mobilität künftig auch für zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte sog. Mobilitätsbudgets eingeführt werden, soweit die Leistungen 2.400 Euro im Kalenderjahr nicht überschreiten (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Satz 1 EStG-E).

§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Satz 2 EStG-E definiert das Mobilitätsbudget als das den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Angebot zur Nutzung von außerdienstlichen Mobilitätsleistungen unabhängig vom Verkehrsmittel in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses. Ausdrücklich ausgeschlossen sind Luftfahrzeuge, private KFZ und überlassene Firmenwagen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Satz 3 EStG-E). Im Vordergrund soll laut Gesetzesbegründung die kurzfristige, gelegentliche und bedarfsgerechte Bereitstellung verschiedener Mobilitätsformen (z.B. E-Scooter, gelegentliche Inanspruchnahme von Car- oder Bike-Sharing-Angeboten sowie Fahrdienstleistern) stehen. Begünstigt sollen dabei Sachzuwendungen (z.B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine oder Wertguthabekarten) und Geldleistungen (z.B. nachträgliche Kostenerstattungen) sein.

Die Pauschalbesteuerung des Mobilitätsbudgets soll grundsätzlich ausgeschlossen sein, wenn bereits von anderen Regelungen der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht wird (vgl. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Satz 4 EStG-E, § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG).

Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E sollen die Aufwendungen des Arbeitgebers (einschließlich Umsatzsteuer) für das den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Mobilitätsbudget zugrunde zu legen sein (§ 40 Abs. 2 Satz 4 EStG-E). Laut Gesetzesbegründung sollen nur Leistungen dazu gehören, die dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften nach § 19 EStG führen, nicht dagegen nicht steuerbare oder steuerfreie Leistungen (u.a. § 3 Nr. 13 und 16 EStG sowie Job-Ticket nach § 3 Nr. 15 EStG). Die Regeln zur Dienstwagenbesteuerung und zu steuerfreien Arbeitgeberleistungen sollen daher hiervon unberührt bleiben.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderung des Mobilitätsbudgets soll am Tag nach der Verkündung des JStG 2024 in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024) und erstmals (rückwirkend) auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden sein, der für einen nach dem 31.12.2023 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2023 zufließen (§ 52 Abs. 1 Satz 2 EStG).

2.4 Ausübung des Pauschalierungswahlrechts

In § 40 EStG soll ein neuer Absatz 4 zur Ausübung des Pauschalierungswahlrechts des Arbeitgebers eingefügt werden. Laut Gesetzesbegründung soll damit die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Ausübung von lohnsteuerlichen Pauschalierungswahlrechten gesetzlich festgeschrieben werden (zuletzt BFH-Urteil vom 01.09.2021, VI R 38/19, NV). Danach soll das Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers grundsätzlich durch Übermittlung bzw. Abgabe einer Lohnsteuer-Anmeldung auszuüben sein (§ 40 Abs. 4 Satz 1 EStG-E). Fällt die Pauschalierung in den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung, soll abweichend davon auch eine (schriftliche oder elektronische) Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt, spätestens bis zur Bestandskraft der entsprechenden Prüfungsbescheide, genügen (§ 40 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStG-E). In diesen Fällen soll das Betriebsstättenfinanzamt die pauschale Lohnsteuer durch Steuerbescheid festsetzen (§ 40 Abs. 4 Satz 4 EStG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 40 Abs. 4 EStG-E soll in allen offenen Fällen anwendbar sein (§ 52 Abs. 37c Satz 3 EStG-E).

2.5 Weitere Änderungen im EStG

- **Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen:** Mit der Neuformulierung des mit dem JStG 2022 eingeführten § 3 Nr. 72 Satz 1 EStG soll die für die Anwendung der Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit erhöht werden. Die Begünstigung soll weiterhin höchstens für Anlagen mit 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft gewährt

werden. Die geplante Neufassung von § 3 Nr. 72 EStG-E soll erstmals für Photovoltaikanlagen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden.

- **Sanierungserträge:** Bei der Steuerbefreiung für Sanierungserträge soll u.a. geregelt werden, dass auch in Fällen der Restschuldbefreiung steuerliche Wahlrechte gewinnmindernd auszuüben sind (§ 3a Abs. 5 Satz 2 EStG-E).
- **Ausgleichsposten nach § 4g EStG:** Durch die Neufassung des § 4g Abs. 1 Satz 4 EStG sollen die Regelungen zur Bildung und Auflösung eines Ausgleichspostens nach § 4g Abs. 1 Sätze 1 bis 3 EStG entsprechend anzuwenden sein, wenn es aufgrund einer Umwandlung zu einer Aufdeckung stiller Reserven aufgrund des Ausschlusses oder der Beschränkung des Besteuerungsrechts Deutschlands kommt. Die Änderung soll auf alle offenen Fälle anzuwenden sein (§ 52 Abs. 8a EStG-E).
- **Zulässiger Betriebsausgabenabzug bei Zuwendungen an Unterstützungskassen:** Im Rahmen des Verfahrens zur Ermittlung des Grundbesitzvermögens von Unterstützungskassen sollen angeschaffte bebaute oder unbebaute Grundstücke mit den Anschaffungskosten und darauf errichtete Neubauten mit den Herstellungskosten (anstelle der bisher anzusetzenden Einheitswerte) bewertet werden (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG-E). Der Hintergrund ist die Reform der Grundsteuer, für die ab 2025 Grundsteuerwerte statt der bisherigen Einheitswerte festzustellen sind. Die Norm ist grundsätzlich bei Grundbesitz anzuwenden, der der Kasse erstmals nach dem 31.12.2023 zuzurechnen ist (§ 52 Abs. 7 EStG-E).
- **Degressive Gebäude-AfA:** Im Zusammenhang mit der im Rahmen des WtChancenG eingefügten degressiven Gebäude-AfA (§ 7 Abs. 5a EStG) wird in § 7a Abs. 9 EStG ergänzt, dass sich nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (z.B. der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG) die weitere AfA auch nach § 7 Abs. 5a EStG bemessen kann. Dies gilt laut Gesetzesbegründung, sofern der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut auch vor Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung degressiv nach § 7 Abs. 5a EStG abgeschrieben hat (vgl. § 7 Abs. 3 Satz 3 EStG).
- **Veräußerung von Anteilen von Kapitalgesellschaften:** Aufgrund der zukünftigen Nichtanwendbarkeit des § 21 UmwStG a.F. (vgl. 5.) ist geplant, auch die durch eine Sacheinlage entstandenen alt-einbringungsgeborenen Anteile in die Verstrickungsregelung des § 17 Abs. 6 EStG-E aufzunehmen. Damit soll der Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 Nr. 1 und 2 EStG zukünftig grundsätzlich auf alle Beteiligungen unter 1 Prozent, die im Zuge eines (steuerbegünstigten) Anteils-tauschs oder einer (steuerbegünstigten) Sacheinlage nach den Vorschriften des UmwStG entstanden sind, erweitert werden. Dies soll unabhängig vom Einbringungszeitpunkt gelten.
- **Anpassung der Besteuerung von Stillhalterprämien in Reaktion auf Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 02.08.2022, VIII R 27/21):** Nach § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen Stillhalterprämien, die für die Einräumung von Optionen vereinnahmt werden. Schließt der Stillhalter ein Glattstellungsgeschäft ab, mindern sich die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien. Beim Stillhalter wird nur der nach Abschluss eines Gegengeschäfts (Glattstellung) verbliebene Vermögenszuwachs der Besteuerung unterworfen (Nettoprinzip). Der bisherige Gesetzeswortlaut ließ dabei offen, zu welchem Zeitpunkt die Einnahmen aus den Stillhalterprämien um die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien zu mindern sind. Probleme ergeben sich daraus insbesondere dann, wenn das Glattstellungsgeschäft in einem anderen VZ getätigt wird als das Stillhaltergeschäft. Aus Vereinfachungsgründen wurde seit Einführung der Abgeltungsteuer für den Kapitalertragsteuerabzug im Verwaltungsweg geregelt, dass die im Glattstellungsgeschäft (vom Stillhalter) gezahlten Prämien und die damit im Zusammenhang angefallenen Nebenkosten zum Zeitpunkt der Zahlung als negativer Kapitalertrag im sog. Verlustverrechnungstopf zu erfassen sind (BMF-Schreiben vom 18.01.2016, Rz. 25 ff., neu gefasst durch BMF-Schreiben vom 19.05.2022).

Mit Urteil vom 02.08.2022 (VIII R 27/21) hatte der BFH der Auffassung der Finanzverwaltung widersprochen und entschieden, dass die Höhe der ursprünglich erzielten Stillhalterprämien auch bei periodenübergreifenden Glattstellungsgeschäften in dem VZ zu mindern sei, in dem die Stillhalterprämien vereinnahmt wurden. Mithin finde eine periodenübergreifende Saldierung statt. Mit der im Rahmen des JStG 2024 geplanten Änderung des § 20 Abs. 1 Nr. 11 EStG-E soll

die bisherige Verwaltungspraxis festgeschrieben werden (sog. Nichtanwendungsgesetzgebung). Danach sollen die im Glattstellungsgeschäft gezahlten Prämien zum Zeitpunkt der Zahlung als negative Einnahmen zu berücksichtigen sein. Laut Gesetzesbegründung ist die Anpassung notwendig, um den aus der BFH-Rechtsprechung resultierenden unverhältnismäßigen Aufwand für die Kreditinstitute, Steuerpflichtige und Veranlagungsstellen zu beseitigen.

- **Baubabzugsteuer/Antrag auf Erstattung des Steuerabzugsbetrages bei Bauleistungen:** Nach § 48c Abs. 2 Satz 3 bis 5 EStG-E soll der Antrag auf Erstattung des Abzugsbetrages ab 01.01.2026 grundsätzlich elektronisch einzureichen sein (bisher: schriftlich nach amtlich vorgeschriebenem Muster).
- **Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen:** Ist ein Arbeitnehmer im Ausland ansässig, unterliegt der Arbeitslohn, der für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gezahlt wird, derzeit regelmäßig nicht der Besteuerung in Deutschland. Nun soll in § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG ein neuer Buchst. f eingefügt werden, wonach ein solcher Arbeitslohn der beschränkten Steuerpflicht unterliegt, soweit die Arbeit ohne die Freistellung im Inland ausgeübt worden wäre. In DBA-Fällen soll (vorbehaltlich ausdrücklich anders lautender DBA-Regelungen) ein solcher Arbeitslohn für Zwecke der DBA-Anwendung als für die Ausübung einer Tätigkeit in dem Staat gewährte Vergütung gelten, in dem die Tätigkeit ohne die Freistellung ausgeübt worden wäre, § 50d Abs. 15 Sätze 1 und 2 EStG-E. Darüber hinaus soll § 50d Abs. 7 EStG-E (Besteuerung von Einkünften aus öffentlichen Mitteln) an ergangene BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 28.03.2018, I R 42/16) angepasst werden.
- **Besteuerung von grenzüberschreitenden Arbeitsverhältnissen:** Änderung des § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG-E dahingehend, dass der Lohnsteuerjahresausgleich danach künftig unterbleiben soll, wenn der Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen hat, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde.
- **Änderungen beim ELStAM-Verfahren (§ 39e Abs. 2 EStG-E).**
- **LSt-Ermäßigungsverfahren:** Verschiebung des Starttermins für das Lohnsteuer-Ermäßigungs(antrags)verfahren vom 01.10. auf den 01.11. (§ 39a Abs. 2 Satz 2 EStG-E) sowie Aufnahme des anteiligen Entlastungsbetrags für Alleinerziehende in § 39a Abs. 1 Satz Nr. 9 EStG-E nebst Folgeanpassungen.

3. Änderungen im KStG

3.1 Steuerliches Einlagekonto

Die Änderung von § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG-E führt künftig zu einer abweichenden Handhabung der Anfangsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos in Umwandlungsfällen: Auch in Fällen einer Neuentstehung der übernehmenden Körperschaft soll keine Anfangsfeststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgen. Dies bedeutet, dass der übergehende Einlagenkontenbestand als Zugang des laufenden Wirtschaftsjahrs zu behandeln sein soll; damit stünde er für eine Verwendung im ersten Wirtschaftsjahr noch nicht zur Verfügung (allgemeine Verwendungsreihenfolge, § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG).

Der neu angefügte § 27 Abs. 6 Satz 3 KStG soll die Vorschrift um die bisher fehlende gesetzliche Regelung zur Abbildung von organschaftlichen Mehr- oder Minderabführungen im steuerlichen Einlagekonto der zwischengeschalteten Gesellschaft in Fällen einer mittelbaren Organschaft ergänzen.

Mit der Neufassung des § 29 Abs. 6 Satz 2 KStG-E soll bei grenzüberschreitenden Umwandlungen ein (zusätzliches) Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands der nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen bei der übertragenden Körperschaft oder Personenvereinigung künftig nicht mehr durchzuführen sein. Der übergehende Bestand ist in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 5 KStG, § 29 Abs. 1 i.V.m. § 28 Abs. 2 Satz 1 KStG zu ermitteln. Verfahrensrechtlich ist die Ermittlung des übergehenden Einlagenbestands damit Teil der Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der inländischen übernehmenden Kapitalgesellschaft und bei dieser im Verfahren zur gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos als laufender Zugang zu berücksichtigen.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG-E soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024) und wäre erstmals für den VZ 2024 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 KStG).

§ 27 Abs. 6 Satz 3 KStG-E soll entsprechend dem zeitlichen Übergang auf die Einlagelösung für alle Minder- und Mehrabführungen gelten, die nach dem 31.12.2021 erfolgen (§ 34 Abs. 9a KStG-E). Für die Bestimmung des Zeitpunkts der Minder- und Mehrabführungen soll § 34 Abs. 6e Satz 6 KStG in der geltenden Fassung entsprechend gelten, d.h. es ist auf das Ende des Wirtschaftsjahres der Organisationsgesellschaft abzustellen.

§ 29 Abs. 6 Satz 2 KStG-E soll am Tag nach der Verkündung des JStG 2024 in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024) und wäre erstmals für den VZ 2024 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 KStG).

3.2 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren

Das BVerfG hat die Übergangsregelung vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren in §§ 34 und 36 KStG (Verrechnung der verschiedenen EK-Töpfe im verwendbaren Eigenkapital) für teilweise verfassungswidrig erklärt, soweit sie in bestimmten Konstellationen zum Verlust von Körperschaftsteuererminderungspotenzial führen (Beschlüsse vom 24.11.2022, 2 BvR 1424/15, und vom 06.12.2022, 2 BvL 29/14).

Nach Auffassung des BVerfG unterfällt das unter dem Anrechnungsverfahren angesammelte Körperschaftsteuererminderungspotenzial in dem Umfang, in dem es im Zeitpunkt des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren realisierbar war, dem Schutzbereich von Art. 14 Abs. 1 GG. Nach den Altregelungen war ein positiver Bestand an EK 04 bei der Ermittlung des Verrechnungspotenzials bisher jedoch nicht berücksichtigt worden. Daher hatte das BVerfG dem Gesetzgeber aufgegeben, den Verfassungsverstoß bis zum 31.12.2023 rückwirkend zu beseitigen. Zur Umsetzung dieser BVerfG-Entscheidungen sind bei den körperschaftsteuerlichen Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren Anpassungen in §§ 34 und 36 KStG geplant.

Durch die Änderung der Absätze 4 und 6 des § 36 KStG in § 34 Abs. 11 KStG soll eine verfassungskonforme Regelung für alle Fälle, in denen die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden sind, geschaffen werden. Ähnliches gilt für die Streichung des bisherigen § 36 Abs. 6a KStG in § 34 Abs. 11 KStG.

Auch die Sonderregelung für Wohnungsunternehmen beim Übergang zur ausschüttungsunabhängigen Besteuerung des EK 02 soll in allen noch offenen Fällen an die Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 07.12.2022, 2 BvR 988/16) angepasst werden (§ 34 Abs. 14 KStG-E). Wegen der festgestellten bisherigen Ungleichbehandlung wird die Regelung auf alle Unternehmen, die einen entsprechenden Antrag stellen, ausgeweitet; den Antragstellern sind die tatsächlich gezahlten Körperschaftsteuererhöhungsbeträge (unverzinst) zu erstatten.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die angepassten Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren (§ 36 Abs. 4 und 6 KStG-E sowie Streichung des § 36 Abs. 6a KStG, jeweils in § 34 Abs. 11 KStG) sollen in allen Fällen greifen, in denen die Endbestände der Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals noch nicht bestandskräftig festgesetzt worden sind (Einleitungssatz § 34 Abs. 11 KStG-E). Zur Anwendung des § 34 Abs. 14 KStG-E s.o.

3.3 Weitere Änderungen im KStG

- **Wertpapierpensionsgeschäfte:** Nach § 340b Abs. 4 HGB ist für echte Wertpapierpensionsgeschäfte i.S.d. § 340b Abs. 2 HGB eine Zurechnung der Beteiligungen zum Pensionsgeber vorgesehen. Mit der geplanten Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 KStG-E soll entsprechend der handelsrechtlichen Einordnung eine Zurechnung von Beteiligungen zum Pensionsgeber für Zwecke der Besteuerung von Streubesitzdividenden (Ermittlung der Beteiligungsgrenze) auch in Fällen von echten Wertpapierpensionsgeschäften erreicht werden. Die Regelung dient laut Gesetzesbegründung lediglich der Klarstellung und soll in allen offenen Fällen anzuwenden sein (§ 34 Abs. 5 Satz 4 KStG-E).

- Fortschreibung der allgemeinen Anwendungsregelung in § 34 Abs. 1 KStG-E auf VZ 2025.

4. Änderungen im GewStG

4.1 Gewerbesteuerliche Behandlung von passiven Betriebsstätteneinkünften

Gem. § 7 Satz 8 GewStG gelten Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 2 Satz 1 AStG (passive, niedrigbesteuerter Betriebsstätteneinkünfte, die einem Wechsel von der Freistellungs- zur Anrechnungsmethode unterliegen) als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt (Fiktion inländischer Betriebsstätteneinkünfte). Die Fiktion gilt auch, wenn die Einkünfte nicht von einem DBA erfasst werden oder das DBA selbst die Steueranrechnung anordnet. Nach § 7 Satz 9 GewStG gilt Satz 8 nicht, soweit auf die Einkünfte, würden sie in einer ausländischen Zwischengesellschaft erzielt, § 8 Abs. 2 bis 4 AStG (Gegenbeweis) zur Anwendung käme.

§ 7 Satz 8 GewStG soll durch das JStG 2024 dahingehend angepasst werden, dass Einkünfte, die in einer ausländischen Betriebsstätte anfallen und nach den §§ 7 bis 13 AStG steuerpflichtig wären, falls diese Betriebsstätte eine ausländische Gesellschaft im Sinne dieser Vorschriften wäre, als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten sollen (§ 7 Satz 8 GewStG-E). Laut Gesetzesbegründung soll mit der Neufassung des § 7 Satz 8 GewStG erreicht werden, dass sämtliche passive ausländische Betriebsstätteneinkünfte als in einer inländischen Betriebsstätte erzielt gelten und somit auch solche, für die Deutschland im Fall eines DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Neben unbeschränkt Steuerpflichtigen sind auch beschränkt Steuerpflichtige, die eine ausländische passive Betriebsstätte unterhalten, erfasst.

Aufgrund des Verweises auf §§ 7 bis 13 AStG entfällt der bisherige § 7 Satz 9 GewStG. Dieser ist entbehrlich geworden, da nun der Wortlaut eine Steuerpflicht nach §§ 7 bis 13 AStG voraussetzt, die bei Erfüllen des Gegenbeweises nicht vorliegt, weshalb in diesem Fall eine Anwendung des § 7 Satz 8 GewStG auch unter der Neuregelung ausscheidet.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderung in § 7 Satz 8 GewStG-E soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024) und auch für Erhebungszeiträume vor 2024 (rückwirkend) anzuwenden sein (§ 36 Abs. 3 Satz 4 GewStG-E).

4.2 Zerlegungsmaßstab für Betreiber von Energiespeicheranlagen

Nach § 28 Abs. 1 GewStG muss der Gewerbesteuermessbetrag auf diejenigen Gemeinden zerlegt werden, in denen der Gewerbebetrieb Betriebsstätten i.S.d. § 12 AO unterhält. Als Zerlegungsmaßstab gilt gem. § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG grundsätzlich das Verhältnis der Arbeitslohnsumme zu den gezahlten Arbeitslöhnen in den jeweiligen Betriebsstätten. Werden ausschließlich Anlagen zur Erzeugung von Strom und anderen Energieträgern sowie Wärme aus Wind- oder Solarenergie betrieben, wird das Verhältnis der Arbeitslöhne nur zu 10 Prozent herangezogen. Die übrigen 90 Prozent bestimmen sich nach dem Verhältnis der Summe der installierten Leistung in allen Betriebsstätten zur installierten Leistung in den einzelnen Betriebsstätten (§ 29 Abs. 1 Nr. 2 GewStG). Dies gilt nach § 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG-E nun auch für Betriebe, die ausschließlich Energiespeicheranlagen i.S.d. § 3 Nr. 15 Buchst. d EWG betreiben.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 29 Abs. 1 Nr. 3 GewStG-E soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024) und ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2025 anzuwenden (§ 36 Abs. 5c GewStG-E).

5. Änderungen im UmwStG

- **Für Umwandlungen nach §§ 3 ff. und §§ 11 ff. UmwStG:** Die übertragende Körperschaft ist nach § 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zur Erstellung einer steuerlichen Schlussbilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag verpflichtet. Gem. des beabsichtigten neuen § 3 Abs. 2a UmwStG-E soll die Übermittlung dieser steuerlichen Schlussbilanz elektronisch (§ 5b EStG soll entsprechend gelten) und spätestens 14 Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in den der steuerliche Übertragungstichtag fällt, erfolgen. Ausweislich der Gesetzesbegründung lehnt sich die Frist dabei an die Steuererklärungsabgabefrist nach § 149 Abs. 3 AO an; hier ist für beratene Steuerpflichtige eine Fristverlängerung bis Ende Februar des Zweitfolgejahrs vorgesehen. Die Regelung soll in allen Fällen anzuwenden sein, in denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Verkündung des JStG 2024 erfolgt ist (§ 27 Abs. 20 UmwStG-E).
- **Einlagefiktion nach § 5 Abs. 2 UmwStG-E:** Bisher gelten u.a. Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S.d. § 17 EStG, die an dem steuerlichen Übertragungstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt (Einlagefiktion, § 5 Abs. 2 UmwStG). Nicht erfasst werden bislang sonstige Anteile im Privatvermögen, die nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ebenfalls steuerverstrickt sind. Mit der Erweiterung des § 5 Abs. 2 UmwStG-E sollen alle steuerverstrickten und im Privatvermögen gehaltenen Anteile am übertragenden Rechtsträger als in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt gelten. Die Regelung soll erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Verkündung des JStG 2024 liegt (§ 27 Abs. 21 UmwStG-E).
- **Behandlung einer Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG beim Anteilseigner:** Bislang ist bei einer Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG hinsichtlich der Besteuerung des Anteilseigners vorgesehen, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft als zum gemeinen Wert veräußert gelten und die an ihre Stelle tretenden Anteile an der übernehmenden Körperschaft als mit diesem Wert angeschafft gelten (§ 13 Abs. 1 UmwStG). Abweichend davon sind nach dem bisherigen § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auf (nicht fristgebundenen) Antrag die Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft anzusetzen. Mit dem JStG 2024 soll der Ansatz der Anteile an der übernehmenden Körperschaft mit dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft der Regelfall werden, sofern bestimmte materielle Voraussetzungen erfüllt sind (§ 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG-E). Dabei soll mit § 13 Abs. 2 Satz 1 UmwStG-E eine Frist für den unwiderruflichen Antrag auf Ansatz des gemeinen Werts nach § 13 Abs. 1 UmwStG eingeführt werden (bislang war der Antrag auf Buchwertansatz nicht fristgebunden). Soweit der Ansatz zum gemeinen Wert gewünscht ist, soll der Anteilseigner einen entsprechenden Antrag bis zum Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr der Umwandlung stellen (d.h. spätestens mit Abgabe der Steuererklärung). Die Regelung soll erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Verkündung des JStG 2024 liegt (§ 27 Abs. 21 UmwStG-E).
- **Gewerbesteuerbelastung bei mittelbaren Übertragungen:** Ein neuer Satz 3 in § 18 Abs. 3 UmwStG-E soll regeln, dass auch bei einer mittelbaren Veräußerung oder Aufgabe von Anteilen an der übernehmenden Personengesellschaft der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Dies betrifft Übertragungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften. Die Regelung soll erstmals auf Umwandlungen anzuwenden sein, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs (!) des JStG 2024 (17.05.2024) liegt (§ 27 Abs. 22 UmwStG-E).
- **Keine negativen Anschaffungskosten i.R. von Einbringungen:** Mit § 20 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E sollen Entnahmen und Einlagen im Rückwirkungszeitraum bei der Ermittlung des eingebrachten Betriebsvermögens zu berücksichtigen sein, insbesondere soll das eingebrachte Betriebsvermögen durch Entnahmen nicht negativ werden. Ein Buchwertansatz soll in diesen Fällen insoweit nicht möglich sein (insoweit sollen die Buchwerte aufzustocken sein). Der neue Satz 5 soll ebenso bei der Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG sowie § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG gelten. Die beabsichtigte Gesetzesänderung widerspricht höchstrichterlicher Rechtsprechung

(BFH-Urteil vom 07.03.2018, I R 12/16). Die dazugehörige Anwendungsregelung sieht vor, dass die Neuregelung bereits auf Einbringungen anzuwenden ist, bei denen in den Fällen der Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlungsbeschluss nach dem 31.12.2023 erfolgt ist oder in den anderen Fällen der Einbringungsvertrag nach dem 31.12.2023 geschlossen wurde (§ 27 Abs. 23 UmwStG-E). Insoweit beabsichtigt der Gesetzgeber eine (unechte) Rückwirkung, die verfassungsmäßig zweifelhaft sein dürfte.

- **Rückwirkende Besteuerung des Einbringungsgewinns gem. § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG:** Soweit der Einbringende die erhaltenen Anteile ganz oder teilweise veräußert hat, kommt es nicht zur rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteuerung (Ausnahme von der Versteuerung des sog. Einbringungsgewinns II). Der Gesetzgeber fügt mit dem JStG 2024 in § 22 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E ein, dass die Veräußerung unter Aufdeckung der stillen Reserven erfolgen müsse. Dies obgleich als Veräußerung auch Umwandlungs- und Einbringungsvorgänge gelten. Der Gesetzentwurf schließt sich damit der seitens der Finanzverwaltung bereits im Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG vom 11.10.2023 (UmwStE-E) vertretenen Auffassung an (vgl. Rz. 22.17 UmwStE-E). Erstanwendung auf Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt liegt (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024).
- **Aufhebung der Sonderregelung für einbringungsgeborene Anteile (§ 27 Abs. 3 UmwStG-E):** Die bisher für einbringungsgeborene Anteile geltende Sonderregelung nach § 27 Abs. 3 UmwStG soll zum 01.01.2025 abgeschafft werden. Die ehemals einbringungsgeborenen Anteile sollen in den Anwendungsbereich des § 17 Abs. 6 EStG überführt werden. Damit soll nach der Gesetzesbegründung erreicht werden, dass alle auf Einbringungen (nach altem oder neuem Recht) beruhenden Anteile im Privatvermögen steuerlich gleichbehandelt werden. Die parallele Anwendung unterschiedlicher Besteuerungskonzepte für auf Einbringungsvorgängen beruhende Anteile würde damit endgültig beendet. Die Sonderregelung des § 27 Abs. 3 UmwStG soll mit Wirkung zum 01.01.2025 abgeschafft werden.

6. Änderungen im UStG

6.1 Neue Pflichtangabe in Rechnungen zur Ist-Besteuerung

Mit dem Urteil in der Rechtssache *Grundstücksgemeinschaft Kollaustr. 136* (Urteil vom 10.02.2022 C-9/20) hat der EuGH entschieden, dass auch bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das Recht zum Vorsteuerabzug voraussetzt, dass der leistende Unternehmer das Entgelt vereinnahmt hat.

Korrespondierend soll § 15 Abs. 1 Satz Nr. 1 UStG dahingehend angepasst werden, dass explizit aufgenommen wird, dass die Vorsteuer erst abziehbar wird, soweit eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist, wenn der leistende Unternehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) berechnet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b UStG-E). Der Leistungsempfänger muss mithin unterscheiden können, ob er die Leistung von einem Soll- oder Ist-Versteuerer bezieht, weil die zeitliche Zuordnung des Vorsteuerabzugs sich künftig unterscheiden kann.

Um künftig unterscheiden zu können, ob die Leistung von einem Soll- oder Ist-Versteuerer bezogen wurde, soll entsprechend eine neue Pflichtangabe für Rechnungen in das UStG aufgenommen werden (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6a UStG-E). In Rechnungen ist dann der Hinweis „Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten“ zwingend aufzunehmen, sofern dem so ist.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderungen treten zum 01.01.2026 in Kraft (Art. 45 Abs. 10 JStG 2024). Die neuen Regelungen zum Vorsteuerabzug sind erstmals auf Rechnungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2025 ausgestellt werden (§ 27 Abs. 41 UStG-E).

6.2 Kleinunternehmerregelung

Zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2020/285 vom 18.02.2020 zur Änderung der MwStSystRL (2006/112) werden die Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG-E), das zugehörige Meldeverfahren (§ 19a UStG-E) und die Regelung zu Rechnungen von Kleinunternehmern (§ 34a UStDV-E) neu gefasst

bzw. geändert. Durch die Änderungen sollen zukünftig auch im europäischen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer die Regelung des § 19 UStG in Anspruch nehmen können. Zur Durchführung der neuen Regelung ist ein neues Meldeverfahren notwendig. Verantwortlich für dieses und die Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten soll das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) sein.

Auch die für den Zugang zur Kleinunternehmerregelung erforderlichen Schwellenwerte werden geändert. Zukünftig können Unternehmer die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, deren Umsätze im Inland im Vorjahr 25.000 Euro (bisher 22.000 Euro) nicht überschritten haben und im laufenden Jahr 100.000 Euro (bisher 50.000 Euro) nicht überschreiten (§ 19 Abs. 1 UStG-E). Die Schwelle für das laufende Jahr ist nun keine Schätzung mehr, sondern eine tatsächliche Grenze.

Der für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung maßgebliche Gesamtumsatz ist die Summe der nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 UStG steuerbaren Umsätze des Unternehmers, von der bestimmte steuerfreie Umsätze und die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens abzuziehen sind (§ 19 Abs. 2 UStG-E). Im europäischen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer sollen in Deutschland zukünftig als Kleinunternehmer gelten, wenn ihre Umsätze im Inland die in Deutschland gültigen Schwellenwerte nicht überschreiten und gleichzeitig die Gesamtumsätze nicht höher ausfallen als die in der EU-Richtlinie festgeschriebenen Maximalwerte (§ 19 Abs. 4 UStG-E).

	Nationale Regelung		Richtlinie (EU) 2006/112
	bis 31.12.2024	ab 01.01.2025	
Maximaler Umsatz (Vorjahr)	22.000 Euro	25.000 Euro	85.000 Euro
Maximaler Umsatz (lfd. Jahr)	50.000 Euro ²	100.000 Euro	100.000 Euro

Der Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung für inländische Kleinunternehmer soll in der neuen Fassung in § 19 Abs. 3 UStG-E geregelt werden (bisher fand sich die Regelung in Absatz 2). Für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Kleinunternehmer soll der Verzicht auf die Anwendung der Steuerbefreiung in § 19 Abs. 5 UStG-E geregelt werden und soll nur für zukünftige Zeiträume möglich sein. In beiden Fällen soll die Regelung die Kleinunternehmer unabhängig von ihrer Ansässigkeit für mindestens fünf Kalenderjahre binden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:
Die Änderungen treten zum 01.01.2025 in Kraft (Art. 45 Abs. 7 JStG 2024).

6.3 Besonderes Meldeverfahren zur Anwendung der KU-Regelung

Das besondere Meldeverfahren soll der Prüfung der Voraussetzungen für die unionsweite Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung für inländische Unternehmen dienen. Hierzu und zur (weiteren) Teilnahme am besonderen Meldeverfahren soll dem grenzüberschreitend tätigen inländischen Kleinunternehmer ein individuelles Identifikationsmerkmal – eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer (KU-IdNr. mit Annex „EX“) – durch das Bundeszentralamt für Steuern erteilt werden.

Unternehmer, die unter die o.g. Regelung fallen, sollen einen Antrag zur Teilnahme am besonderen Meldeverfahren auf elektronischem Weg mittels amtlich vorgeschriebenem Datensatz über das Online-Portal des BZSt stellen. Die Behörde bescheidet über den Antrag und tauscht sich mit den Behörden im Gemeinschaftsgebiet aus (§ 19a Abs. 1 UStG). Für am besonderen Meldeverfahren teilnehmende Unternehmer sollen Umsatzmeldungen quartalsweise abzugeben sein. Dabei sind die Umsätze auf Länderebene anzugeben. Im Rahmen des besonderen Meldeverfahrens, soll eine Prüfung durch das BZSt die Einhaltung und das Überschreiten der Umsatzgrenze für den Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet sicherstellen. Die Prüfung der jeweiligen nationalen Umsatzgrenzen soll den anderen Mitgliedstaaten obliegen (§19a Abs. 3 UStG-E).

² Notwendigkeit einer Prognose zur voraussichtlichen Höhe des Gesamtumsatzes erforderlich. Überschreiten des Wertes i.H.v. 50.000 Euro unschädlich für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderungen treten zum 01.01.2025 in Kraft.

6.4 Ausstellung vereinfachter Rechnungen

Aufgrund der EU-rechtlichen Vorgabe des Art. 22a Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL soll § 34a UStDV-E (Rechnungen von Kleinunternehmen) neu eingeführt werden. Dadurch soll es auch Steuerpflichtigen, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmen in Anspruch nehmen, gestattet werden, vereinfachte Rechnungen auszustellen.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderungen treten zum 01.01.2025 in Kraft.

6.5 Anpassung an Rechtsprechung

Diverse Anpassungen an ergangene Rechtsprechung:

- Anpassung der Legaldefinition der Werklieferung in § 3 Abs. 4 Satz 1 UStG-E. Der BFH hatte bereits in 2013 entschieden, dass eine Werklieferung nur dann vorliegt, wenn der Werkunternehmer einen „fremden“ Gegenstand be- oder verarbeitet (BFH-Urteil vom 22.08.2013, V R 37/10, BStBl 2014 II, S. 128). Durch die Einfügung des Wortes „fremden“ soll die bereits seit 2021 von der Finanzverwaltung angewendete Rechtsprechung ins Gesetz überführt werden.
- Steuerfreiheit für Konsortialführungsleistungen in § 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG-E. Der BFH hat zu Führungsleistungen einer Versicherung bei der offenen Mitversicherung in Abgrenzung zur sog. verdeckten Mitversicherung entschieden und dabei die Führungsleistung des führenden Mitversicherers im Rahmen einer offenen Mitversicherung als steuerpflichtige Dienstleistung gegenüber den anderen Mitversicherern beurteilt (BFH-Urteil vom 24.04.2013, XI R 7/11, BStBl II 2013, S. 648). Die Änderung soll die Steuerfreiheit auch auf die Verwaltung von Krediten und Kreditsicherheiten durch Kreditgeber ausdehnen. Beratungs- oder Verwaltungsleistungen anderer Unternehmer, die nicht selbst Kreditgeber eines Konsortialkredites sind, sollen weiterhin der Umsatzsteuer unterliegen (Inkrafttreten ab 01.01.2025).
- Anpassung zur Fälligkeit der Umsatzsteuer in Insolvenzfällen in § 13c Abs. 1 UStG-E. Mit Urteil aus dem Jahr 2020 hat der BFH entschieden, dass die Eintragung des Umsatzsteueranspruchs zur Insolvenztabelle auch unter Berücksichtigung von § 41 Abs. 1 InsO keine Fälligkeit zu Lasten des Zessionars bei der Haftung nach § 13c UStG bewirkt (BFH-Urteil vom 23.07.2020, V R 44/19). Deshalb wird in § 13c Abs. 1 UStG-E ein neuer Satz 6 angefügt. Danach gilt die Umsatzsteuer, die zum Zeitpunkt der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens eine Insolvenzforderung darstellt und noch nicht fällig geworden ist, mit Eröffnung eines Insolvenzverfahrens im Verhältnis zum Abtretungsempfänger als fällig.
- Anpassung zur bei zu Unrecht ausgewiesener Umsatzsteuer in einer Gutschrift in § 14c Abs. 2 Satz 2 UStG-E. Der BFH hatte entschieden, dass eine Gutschrift, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt ist, einer Rechnung nicht gleichsteht und keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen kann (BFH-Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19). Die Neuregelung sieht vor, dass in solchen Fällen der Empfänger der Gutschrift auch in diesen Fällen (wieder) die ausgewiesene Umsatzsteuer schuldet.
- Anpassung im Bereich der Vorsteueraufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel in § 15 Abs. 4 Satz 1 und 3 UStG-E. Der EuGH hatte in mehreren Urteilen entschieden, dass eine andere wirtschaftliche Zurechnung nur dann dem Gesamtumsatzschlüssel vorgeht, wenn die gewählte Methode ein präziseres Ergebnis liefert (z.B. EuGH-Urteile vom 08.11.2012, C-511/10, BLC Bau markt, BStBl II 2022, S. 749 und vom 09.06.2016, C-332/14, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, BStBl II 2022, S. 752; BFH-Urteile vom 07.05.2014, V R 1/10, BStBl II 2022, S. 731 und vom 03.07.2014, V R 2/10, BStBl II 2022, S. 734). Die vorgesehene Neuregelung stellt klar, dass im Fall einer Vorsteueraufteilung eine Berechnung der nicht abzugsfähigen Vorsteuern nach dem Gesamtumsatzschlüssel nur dann möglich ist, wenn dieser der einzige

mögliche Aufteilungsmaßstab ist. Dabei wird die Formulierung im Umsatzsteuergesetz zugleich näher an den Wortlaut der MwStSystRL herangeführt.

- Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Holzhackschnitzel (Anlage 2 Nr. 48 UStG-E). Der EuGH hatte entschieden, dass Lieferungen von Holzhackschnitzeln unabhängig von ihrer zolltariflichen Einordnung dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn diese Brennholz sind (EuGH-Urteil vom 03.02.2022, C-515/20, Folgeurteil des BFH vom 21.04.2022, V R 2/22 (V R 6/18)).
- Steuerbefreiung für bestimmte in engem Zusammenhang mit Sport stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport ausüben (§ 4 Nr. 22 Buchst. c UStG). Auch die Nutzungsüberlassung von Sportanlagen wie etwa Sporthallen fällt unter die neue Steuerbefreiung. Nicht begünstigt sind dagegen Beratungsleistungen eines Dachverbands für die Sportvereine im Bereich des Marketings und der Gewinnung von Sponsoren. Die Befreiungsvorschrift ist auch dann nicht anzuwenden, soweit das Entgelt für die Veranstaltung in Eintrittsgeldern der Zuschauer besteht.

6.6 Sonstige Änderungen

- Neuregelung der Ortsregelung für Streaming von Veranstaltungen in § 3a Abs. 3 UStG-E (ab 01.01.2025).
- Abschaffung der Umsatzsteuerlagerregelung in § 4 Nr. 4a UStG-E (ab 01.01.2026).
- Neufassung der Steuerbefreiung für Bildungsleistungen in § 4 Nr. 21 UStG-E (ab 01.01.2025)
- Öffnung des One-Stop-Shops für grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr (§ 16 Abs. 5c UStG-E).
- Ausnahme vom Ausschluss der Vergütung der Vorsteuerbeträge für nicht ansässige Unternehmer, die Kraftstoff nicht verbrauchen, sondern weiterliefern (§ 18 Abs. 9 Satz 7 UStG-E).
- Streichung des nationalen Begriffs des Zahlungsdienstleisters und damit alleinige Maßgeblichkeit der europarechtlichen Definition (§ 22g Abs. 7 Nr. 1 UStG-E).
- Senkung des Durchschnittssatzes und der Vorsteuerpauschale für Landwirte auf 7,8 Prozent (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG-E).
- Verlängerung der Übergangsfrist zur Anwendung der Neuregelung der Umsatzbesteuerung (§ 2b UStG) durch juristische Personen des öffentlichen Rechts bis zum 31.12.2026 (§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG-E).
- Normierung der Ausnahmeregelung für Nordirland für Zwecke des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs (§ 30 UStG-E).
- Diverse redaktionelle Änderungen bei Verweisen auf Positionen/Unterpositionen des Zolltarifs.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung: Sofern nicht anders ausgewiesen, sollen die Änderungen mit Inkrafttreten des Gesetzes Anwendung finden (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024).

7. Änderungen in der AO

- **Vertretungsbefugnis:** Im Hinblick auf die Vertretungsbefugnis soll geregelt werden, dass die Finanzbehörde sich bei einer Mehrzahl gesetzlicher Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen oder Geschäftsführer von Vermögensmassen an jeden von ihnen wenden kann (§ 34 Abs. 1 Satz 3 AO-E). In diesem Fall reicht es aus, dass der Verwaltungsakt nur einem der gesetzlichen Vertreter oder Geschäftsführer zugeht.
- **Einfügung einer sog. Wohn-Gemeinnützigkeit:** Durch die Erweiterung des § 52 AO soll die vergünstigte Vermietung an hilfebedürftige Personen i.S.d. § 53 AO als gemeinnützig gelten (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 Satz 1 AO-E). Demnach soll ein Ausgleich potenziell entstehender Verluste mit den Einnahmen aus dem ideellen Bereich möglich sein. Soweit eine steuerbegünstigte Körperschaft Wohnraum nicht vergünstigt oder nicht an eine begünstigte Person überlässt, dient diese nicht mehr der ideellen Zweckverwirklichung, sondern ist als ertragsteuerfreie

Vermögensverwaltung einzuordnen. Dies führt laut Gesetzesbegründung nicht zum Verlust der Gemeinnützigkeit. § 53 Satz 1 Nr. 2 AO (Ermittlung der Einkommensbezüge bei wirtschaftlich Hilfsbedürftigen) ist im Rahmen der Wohn-Gemeinnützigkeit mit der Maßgabe anzuwenden, dass die Bezüge nicht höher als das Fünffache (statt des Vierfachen) des Regelsatzes der Sozialhilfe nach § 28 SGB XII betragen dürfen (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 Satz 2 AO-E). Bei Alleinstehenden oder Alleinerziehenden erhöht sich der Multiplikator, der auf den Regelsatz der Sozialhilfe nach § 28 SGB XII angewendet wird, auf das Sechsfache des Regelsatzes. Die Neuregelung sieht keinen starren Mindestabstand zur marktüblichen Miete vor. Die Miete muss aber dauerhaft unter dem marktüblichen Mietzins angesetzt werden, damit tatsächlich eine Unterstützungsleistung der jeweiligen Körperschaft vorliegt. Um den administrativen Aufwand gering zu halten, soll eine Überprüfung der Hilfebedürftigkeit nur zu Beginn des Mietverhältnisses stattfinden (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27 Satz 3 AO-E). Darüber hinaus wird die Vorschrift über die Rücklagenbildung zur Erfüllung der ideellen Zwecke insoweit angepasst, dass es bei der Rücklagenbildung auf die Planung der steuerbegünstigten Körperschaft aus der ex-ante Perspektive abzustellen ist (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO-E). § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 27, 62 Abs. 1 Nr. 1 AO-E sollen zum 01.01.2025 in Kraft treten (Art. 45 Abs. 7 JStG 2024).

- **Anpassungen bei der Ersetzung der Schriftform durch elektronische Form** (§ 87a Abs. 3 Satz 4 bis 8 AO-E): Ergänzung der Vorschrift des § 87a Abs. 3 Satz 4 bis 8 AO-E u.a. um die Möglichkeit der Überprüfung der gesamten Erklärung vor deren Abgabe in einem elektronischen Formular durch den Steuerpflichtigen.
- **Verrechnungspreisdokumentation:** § 162 Abs. 4 AO ordnet in Fällen keiner oder verspäteter Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation (§ 90 Abs. 3 AO) sowie in Fällen einer unverwertbaren Verrechnungspreisdokumentation die Festsetzung eines Zuschlags an. Mit dem sog. DAC7-Umsetzungsgesetz (BGBl I 2022, S. 2730) hat der Gesetzgeber § 162 Abs. 4 AO dahingehend angepasst, als dass in Fällen einer verspäteten Vorlage der Zuschlag in Teilbeträgen für volle Wochen und Monate festgesetzt werden kann (§ 162 Abs. 4 Satz 4 AO). In der Folge stellte sich laut der Gesetzesbegründung die Frage, wie sich bereits festgesetzte Teilbeträge zu einem späteren Zuschlag wegen der Nichtvorlage oder der Vorlage im Wesentlichen nicht verwertbarer Aufzeichnungen verhalten. Daher sieht das JStG 2024 nun vor, dass bereits festgesetzte Zuschläge wegen einer verspäteten Vorlage nach § 162 Abs. 4 Satz 2 AO (Teilbeträge) auf die (später festzusetzenden) Zuschläge für die Nichtvorlage oder die Vorlage im Wesentlichen unverwertbarer Aufzeichnungen anzurechnen sein sollen. Darüber hinaus soll § 162 Abs. 4 Satz 1 bis 4 AO überwiegend redaktionell angepasst werden. Die geplante Änderung des § 162 Abs. 4 AO soll im Einklang mit der zeitlichen Erstanwendung der durch das DAC7-Umsetzungsgesetz eingeführten bzw. geänderten Vorschriften in der AO grundsätzlich erstmals auf Steuern und Steuervergütungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 entstehen (Art. 97 § 37 Abs. 2 Satz 1 EGAO-E). Darüber hinaus soll die Neuregelung auf Steuern und Steuervergütungen, die vor dem 01.01.2025 entstehen, anzuwenden sein, wenn für diese eine Prüfungsanordnung nach dem 31.12.2024 bekanntgegeben wurde (Art. 97 § 37 Abs. 3 Satz 1 EGAO-E).
- **Umsetzung von Verständigungsvereinbarungen:** Gem. § 175a Satz 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung einer Vorabverständigungsvereinbarung nach § 89a AO, einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs nach einem Vertrag i.S.d. § 2 AO geboten ist. In § 175a AO-E soll im JStG 2024 ein neuer Satz 2 ergänzt werden, wonach verbindliche Auskünfte nach § 89 AO, verbindliche Zusagen nach § 204 AO oder rechtlich bindende Vereinbarungen zwischen dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung der Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung insoweit nicht entgegenstehen. § 175a Satz 2 AO-E soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024).
- **Verzinsung von Haftungsansprüchen:** § 234 Abs. 1 AO-E (Stundungszinsen) soll insoweit geändert werden, dass Stundungszinsen auf Haftungsansprüche nur zu erheben sind, soweit sich die Haftung auf Steuern und zurückzuzahlende Steuervergütungen erstreckt. Ebenso wird in § 236 AO (Prozesszinsen) ein neuer Abs. 6 AO eingefügt, wonach erstattete Haftungsansprüche verzinst werden, soweit sich die Haftung auf Steuern oder die Rückforderung einer Steuervergütung erstreckt. Durch die Anpassungen in § 234 Abs. 1 und § 236 Abs. 6 AO-E wird bei der Verzinsung von Steuern und Haftungsansprüchen ein Gleichklang hergestellt. § 234 Abs. 1 und § 236 Abs. 6 AO gelten für alle Haftungsansprüche, die nach dem 31.12.2024 entstehen.

- **Verstöße meldender Finanzinstitute:** Der Bußgeldrahmen für Ordnungswidrigkeiten aufgrund der FATCA-USA-Umsetzungsverordnung (FATCA-USA-UmsV) soll an den Bußgeldrahmen für Ordnungswidrigkeiten nach dem FKAustG angepasst werden. Dies gilt für vorsätzliche und leichtfertige Verstöße gegen Meldepflichten für die Zwecke des zwischenstaatlichen, automatischen Informationsaustausches über Finanzkonten mit den USA. Die Geldbuße soll bis zu 30.000 Euro betragen (§ 379 Abs. 8 AO-E). Zudem soll die Verordnungsermächtigung in § 117c Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 AO-E erweitert werden. Dadurch soll das BMF (mit Zustimmung des Bundesrates) in Zukunft Regelungen zur Ahndung von vorsätzlichen und leichtfertigen Verstößen gegen die Erfüllung von Pflichten zur Erhebung und zur Meldung von Daten im Rahmen der FATCA-USA-UmsV treffen und für diese Bußgelder bis zu einer Höhe von 50.000 Euro bestimmen können. Mit Erlass einer solchen Verordnung soll § 379 Abs. 8 AO nicht mehr anzuwenden sein.
- **Ergänzung der Übergangsregelung bezüglich Körperschaften mit Sitz im Ausland:** Die Übergangs- und Anwendungsbestimmungen anlässlich der steuerverfahrensrechtlichen Umsetzung der Reform des Personengesellschaftsrechts werden um eine Übergangsregelung bezüglich Körperschaften i.S. des § 14b Abs. 1 Satz 2 AO (Körperschaften mit Sitz im Ausland) ergänzt (Art. 97 § 39 Abs. 6 EGAO-E). Danach sollen u.a. Verwaltungsakte, die für eine solche Körperschaft vor dem 01.01.2024 ergangen sind, auch nach dem 01.01.2024 gegenüber dieser Körperschaft wirken.

8. Änderungen im GrEStG

8.1 Zurechnung eines Grundstücks

Bei der Grunderwerbsteuer entfaltet die Frage der Zurechnung von Grundstücken im Hinblick auf die Verwirklichung der grunderwerbsteuerbaren Ergänzungstatbestände (§ 1 Abs. 2a bis 3a GrEStG) erhebliche Relevanz. Zu der Frage des „Gehörens“ eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft hatte im Jahr 2023 die Finanzverwaltung mit ihren gleich lautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 16.10.2023 (BStBl I 2023, S. 1872) auf die zuvor ergangene BFH-Rechtsprechung reagiert (u.a. mit Urteil vom 01.12.2021, II R 44/18) und diese in weiten Teilen anerkannt. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung vertritt auch die Verwaltung in ihren Erlassen den anerkannten Grundsatz, dass die Zurechnung allein nach grunderwerbsteuerlichen Grundsätzen erfolgt und sich damit weder nach dem Zivilrecht noch nach § 39 AO richtet. Für Beginn und Ende einer grunderwerbsteuerlichen Zurechnung ist allein die Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 1, Abs. 2, Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG entscheidend. Durch die Verwirklichung der Tatbestände nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG, die den Übergang auf eine neue Gesellschaft fingieren, ändert sich die grunderwerbsteuerliche Zurechnung dagegen nicht. Insbesondere aufgrund der Zurechnung eines Grundstücks in Folge der Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG kann es nach diesen Grundsätzen zur Mehrfachzurechnung ein und desselben Grundstücks kommen und somit auch zur Mehrfachbesteuerung.

Nun sieht der Referentenentwurf des JStG 2024 für die Frage der Zurechnung eine gesetzliche Neuregelung vor. Gem. § 1 Abs. 4a Satz 1 GrEStG-E soll ein Grundstück zum Vermögen einer Gesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 2a bis Abs. 3a GrEStG gehören, wenn die Gesellschaft es aufgrund eines Vorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat; ein Grundstück kann auch einer (zweiten) Gesellschaft gehören, wenn diese die Verwertungsbefugnis nach § 1 Abs. 2 GrEStG innehat (§ 1 Abs. 4a Satz 4 GrEStG-E). Die Zugehörigkeit endet, wenn ein anderer Rechtsträger das Grundstück aufgrund eines Rechtsvorgangs nach § 1 Abs. 1 GrEStG erworben hat oder wenn die Voraussetzungen nicht mehr vorliegen, die zur Zugehörigkeit geführt haben. Damit schließt die Neuregelung begrüßenswerter Weise entgegen Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung eine nochmalige Zurechnung eines Grundstücks bei Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG aus, so dass im Ergebnis keine Doppelpflicht zur Zurechnung desselben Grundstücks erfolgen kann.

Zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen ordnet § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E zudem einen rückwirkenden Entfall der Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Vermögen einer Gesellschaft an. Danach finden § 1 Abs. 4a Satz 1 und Satz 2 GrEStG auf Rechtsvorgänge keine Anwendung, die nach § 16 Abs. 1 GrEStG rückgängig gemacht wurden, und auf Grundstücke, die nach § 16 Abs. 2 GrEStG zurückerworben wurden, soweit dies dazu führt, dass ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2a bis 3a

GrESTG vermieden wird. Ohne diese gesetzliche Regelung besteht laut Gesetzesbegründung die Gefahr, dass z.B. eine Gesellschaft durch Verwirklichung eines Vorgangs nach § 1 Abs. 1 GrESTG grundbesitzlos gemacht wird, ihre Gesellschaftsanteile - ohne Verwirklichung eines Ergänzungstatbestands - veräußert und im Anschluss das zuvor geschlossene Grundstücksgeschäft über § 16 Abs. 1 oder Abs. 2 GrESTG rückabgewickelt wird. Die Rückgängigmachung und der Rückerwerb sollen für die Zugehörigkeit eines Grundstücks als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gelten.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Neuregelung des § 1 Abs. 4a GrESTG-E soll am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024-E).

8.2 Veräußerungsanzeige

Gem. § 18 Abs. 1 Satz 1 GrESTG haben Gerichte, Behörden und Notare dem zuständigen Finanzamt die sogenannte Veräußerungsanzeige schriftlich nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erstatten. § 22a Satz 3 GrESTG schließt nach derzeitigem Recht eine elektronische Übermittlung aus.

Dies soll mit dem JStG 2024 angepasst werden. So soll in § 18 Abs. 1 Satz 2 GrESTG-E ergänzt werden, dass Notare neben der Anzeige nach vorgeschriebenem Vordruck auch eine Anzeige elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle nach Maßgabe des § 93c AO an das Finanzamt übermitteln können. D.h. der Gesetzgeber gewährt künftig die Möglichkeit, eine freiwillige elektronische Übermittlung der Veräußerungsanzeige unter der Maßgabe des § 93c AO einzureichen. Laut Gesetzesbegründung steht es den Anzeigeverpflichteten nach § 18 GrESTG vorerst frei, die Anzeige - wie bisher - schriftlich in Papierform einzureichen oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Eine Übermittlung mit einer E-Mail soll laut Begründung jedoch nicht möglich sein.

Künftig, d.h. kurz- bis mittelfristig, soll die Anzeige jedoch verpflichtend elektronisch übermittelt werden; allerdings bedarf es hierfür einer weiteren gesetzlichen Änderung. Im Zuge der Gesetzesanpassung in § 18 Abs. 1 Satz 2 GrESTG-E soll zudem § 22a Satz 3 GrESTG (Ausschluss der elektronischen Übermittlung der Veräußerungsanzeige) aufgehoben werden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die geplante Anpassung in § 18 Satz 1 GrESTG-E sowie die Streichung des § 22a Satz 3 GrESTG sollen am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024-E).

9. Änderungen im GrStG

- **Änderung der Bescheide über die Hauptveranlagung des Grundsteuermessbetrags:** Bescheide über die Hauptveranlagung des Grundsteuermessbetrags auf den 01.01.2025 (Hauptveranlagungszeitpunkt) können schon vor dem Hauptveranlagungszeitpunkt erteilt werden (§ 36 Abs. 3 Satz 1 GrStG). Bei fehlerhaften Grundsteuermessbescheiden ist eine Aufhebung oder Änderung derzeit nur nach § 36 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 21 Satz 2 GrStG möglich, wenn sich bis zum Veranlagungszeitpunkt Änderungen ergeben, die zu einer abweichenden Festsetzung führen.

Durch die Aufnahme des neuen Satzes 3 in § 36 Abs. 3 GrStG-E soll die Möglichkeit geschaffen werden, einen Bescheid aufzuheben oder zu ändern, wenn der Fehler der Finanzbehörde bis zum Ablauf des Kalenderjahres der Hauptveranlagung bekannt wird. Damit soll eine Korrektur auf den Hauptveranlagungszeitpunkt in Fällen möglich sein, in denen nach § 36 Abs. 3 Satz 1 GrStG fehlerhafte Bescheide über die Hauptveranlagung schon vor dem Hauptveranlagungszeitpunkt erteilt wurden und § 36 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 21 Satz 2 GrStG nicht einschlägig ist.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 36 Abs. 3 Satz 3 GrStG-E soll am Tag nach der Verkündung des JStG 2024 in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024).

10. Änderungen im ErbStG

- **Anteilige Abzugsfähigkeit der Nachlassverbindlichkeiten bei beschränkter Steuerpflicht:** § 10 Abs. 6 ErbStG soll als Reaktion auf die Entscheidung des EuGH vom 21.12.2021 (C-394/20) angepasst werden. Danach sollen Nachlassverbindlichkeiten auch im Falle der beschränkten Steuerpflicht zumindest teilweise abzugsfähig sein. Diese Abzugsfähigkeit soll entsprechend dem Anteil, mit dem der Vermögensanfall der deutschen Erbschaftsteuer unterliegt, möglich sein (§ 10 Abs. 6 Satz 3 ff. ErbStG-E).

Zudem soll die Vorschrift des § 10 Abs. 6 ErbStG neu gegliedert und die bisherigen Sätze 3 bis 11 in die neuen Absätze 6a und 6b verschoben werden. Dabei soll die bisherige Regelung in § 10 Abs. 6 Satz 11 ErbStG in einen neuen Abs. 6b verschoben und allgemein auf grundstücksbezogene Belastungen i.S.d. § 46 der Immobilienwertermittlungsverordnung vom 14.07.2021 (ImmoWertV) erweitert werden. Dadurch soll eine doppelte Berücksichtigung grundstücksbezogener Belastungen (z.B. Nutzungsrechte, Reallasten) durch Ansatz des niedrigeren gemeinen Werts und durch Abzug bei der Erbschaftsteuer ausgeschlossen werden.

- **Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke:** Der EuGH hat in seinem Urteil vom 12.10.2023 (C-670/21) den unterschiedlichen Ansatz von Vermietungsimmobilien nach ihrer Belegenheit in einem Drittstaatsgebiet gegenüber ihrer Belegenheit in einem EU-Mitgliedstaat als nicht unionsrechtskonform eingestuft. Die Gewährung der Steuerbefreiung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke nach § 13d ErbStG (sog. Befreiungsabschlag) ist nach Auffassung des EuGH auch für in einem Drittstaat belegene Grundstücke gerechtfertigt. Mit der Neuregelung in § 13d Abs. 3 Nr. 2 ErbStG-E soll der Befreiungsabschlag bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen nicht nur dann gewährt werden können, wenn das Grundstück im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat belegen ist. Er kann künftig ebenfalls genutzt werden, wenn das Grundstück in einem Drittstaat belegen ist und in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sichergestellt ist. Als Indiz für einen ausreichenden Informationsaustausch soll die Umsetzung des OECD-Standards für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 StAbwG im Verhältnis zur Bundesrepublik Deutschland durch den jeweiligen Drittstaat gelten. Dabei soll das BMF im BStBl Teil I eine Liste der Staaten veröffentlichen, die diese Voraussetzungen erfüllen.

- **Erweiterung der Stundungsregelung:** Nach dem bisherigen § 28 Abs. 3 ErbStG kann die Erbschaft-/Schenkungssteuer auf Antrag bis zu zehn Jahren gestundet werden, soweit der Erwerber die Steuer nur durch Veräußerung des Vermögens aufbringen kann. Bisher fand die Stundungsregelung lediglich bei Grundstücken Anwendung, die im Erwerbszeitpunkt die Voraussetzungen des § 13d Abs. 3 ErbStG erfüllen, also zu fremden Wohnzwecken vermietet sind, oder die bei Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Wohnungseigentum nach dem Erwerb eigenen Wohnzwecken dienen. Mit der Erweiterung der Stundungsregelung in § 28 Abs. 3 ErbStG-E soll diese auf sämtliche Fälle ausgeweitet werden, in denen Grundbesitz zu Wohnzwecken genutzt wird. Die neue Stundungsregelung soll insbesondere auf Fälle anzuwenden sein, in denen das vom Erblasser oder Schenker genutzte Grundstück nach dem Erbfall oder der Schenkung zu Wohnzwecken vermietet wird. Erfasst sollen auch alle Fälle der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken sein, unabhängig von der Grundstücksart (z.B. eine Wohnung in einem Mehrfamilienhaus).

Die Stundung endet, soweit der Grundbesitz auf Dritte übergeht oder dauerhaft keinem Wohnzweck mehr dienen soll (§ 28 Abs. 3 Satz 2 ErbStG-E).

Ist der Grundbesitz nicht im Inland oder in einem EU-Mitgliedstaat belegen, so kann die Stundung nur gewährt werden, wenn und solange in Bezug auf die Erbschaftsteuer ein Informationsaustausch mit diesem Drittstaat sowie die Möglichkeit der Beitreibung entsprechender steuerlicher Forderungen sichergestellt ist (§ 28 Abs. 3 Satz 5 ErbStG-E). Sofern der Informationsaustausch oder die Beitreibung in dem Drittstaat nicht mehr sichergestellt ist, endet die Stundung unmittelbar. Eine Liste der Staaten, die diese Voraussetzungen erfüllen, soll vom BMF im BStBl Teil I veröffentlicht werden (§ 28 Abs. 3 Satz 6 ErbStG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Art. 29 JStG 2024 (Änderungen des ErbStG) soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024). §§ 10 Abs. 6 bis 6b, 13d Abs. 3 und 28 Abs. 3 ErbStG-E sollen auf Erwerbe Anwendung finden, für die die Steuer ab dem Monat, der der Verkündung des JStG 2024 folgt, entsteht (§ 37 Abs. 21 ErbStG-E).

11. Änderungen im BewG

- **Änderung von Anlagen 21, 23 und 26 zum BewG:** In der Anlage 21 zum BewG (Vervielfältiger) sowie der Anlage zum 26 BewG (Abzinsungsfaktoren) soll die Darstellung der Abzinsungsfaktoren einschließlich der Formel zur Berechnung der Abzinsungsfaktoren für die nicht in der jeweiligen Tabelle aufgeführten Zinssätze in Anlehnung an die Darstellung zur Ermittlung der Kapitalisierungsfaktoren nach § 34 Abs. 2 und 3 ImmoWertV angepasst und durch eine Rundungsregelung ergänzt werden.
- Auch die Anlage 23 zum BewG (Bewirtschaftungskosten) soll angepasst werden. So soll u.a. für Wohnräume, die keine Wohnungen im Sinne des § 181 Abs. 9 BewG sind, als Verwaltungskosten 3 Prozent des hierauf entfallenden jährlichen Rohertrages angesetzt werden können. Weiter soll durch die Änderung der Formulierung von „gewerbliche Nutzung“ auf „Nichtwohnnutzung“ herausgestellt werden, dass für alle nicht mit einer Wohnnutzung im Zusammenhang stehenden Nutzungen Bewirtschaftungskosten nach Maßgabe der Nummer II. der Tabelle zu berücksichtigen sind.
- Konkretisierung des Begriffes eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft in § 158 Abs. 2 BewG-E.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die angepassten Anlagen 21, 23 und 26 zum BewG sollen auf Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2024 erstmals Anwendung finden (§ 265 Abs. 16 BewG-E).

12. Änderungen im InvStG

- **Zuordnung von Einkünften aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen zu den inländischen Immobilienerträgen:** Im Rahmen des JStG 2024 soll die Zuordnung bei den inländischen Immobilienerträgen angepasst werden. Investmentfonds unterliegen mit ihren inländischen Immobilienerträgen der Körperschaftsteuer nach § 6 Abs. 2 Satz 2, Abs. 4 InvStG. Dabei fällt die Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen bisher nicht unter die inländischen Immobilienerträge nach § 6 Abs. 4 InvStG. Durch die Ergänzung einer neuen Nr. 3 in § 6 Abs. 4 Satz 1 InvStG-E sollen auch die Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen unter die steuerpflichtigen Einkünfte eines Investmentfonds nach § 6 Abs. 4 InvStG fallen. Nach der Entwurfsbegründung sollten Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen bislang unter die sonstigen inländischen Einkünfte des Immobilienfonds nach § 6 Abs. 5 InvStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu subsumieren sein. Alle Einkünfte aus einer gewerblichen Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG sollen nach der Entwurfsbegründung weiterhin den sonstigen inländischen Einkünften i.S.d. § 6 Abs. 5 InvStG zugeordnet bleiben.

Die Neuregelung soll erstmals auf Einkünfte anwendbar sein, die einem Investmentfonds in einem Geschäftsjahr zufließen, das nach dem 31.12.2024 beginnt (§ 57 Abs. 9 Nr. 3 InvStG-E).

- **Erweiterung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 8 InvStG:** Die zusätzlichen Voraussetzungen in § 8 Abs. 4 Satz 2 InvStG für die Steuerbefreiung aufgrund steuerbegünstigter Anleger sollen angepasst werden. Bislang ist danach für die Steuerbefreiung erforderlich, dass der Anleger seit mindestens drei Monaten zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentümer der Investmentanteile ist (Nr. 1) und keine Verpflichtung zur Übertragung der Anteile auf eine andere Person besteht (Nr. 2). Mit dem JStG 2024 soll eine weitere Voraussetzung eingeführt werden. Nach § 8 Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 InvStG-E soll für die Gewährung der Steuerfreiheit kein Nießbrauch an den Investorerträgen eingeräumt werden dürfen und soll keine sonstige Verpflichtung

bestehen, die Investorerträge ganz oder teilweise, unmittelbar oder mittelbar anderen Personen zu vergüten. Erfüllt der Anleger die Voraussetzungen des neuen § 8 Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 InvStG-E nicht, hat er die auf seine Investmentanteile entfallenden inländischen Beteiligungseinnahmen, inländischen Immobilienerträge und sonstigen inländischen Einkünfte sowie die Investorerträge nach § 16 Abs. 1 InvStG zu versteuern (§ 10 Abs. 6 InvStG-E). In diesen Fällen soll nach dem Wortlaut von § 10 Abs. 6 InvStG-E § 36a Abs. 4 EStG entsprechend anzuwenden sein. Nach der Entwurfsbegründung soll § 36a Abs. 4 EStG jedoch nur für die Investorerträge des steuerbegünstigten Anlegers nach § 16 Abs. 1 InvStG anzuwenden sein. Insofern bleibt unklar, wie der steuerbegünstigte Anleger die auf seine Investmentanteile entfallenden inländischen Beteiligungseinnahmen, inländischen Immobilienerträge und sonstigen inländischen Einkünfte erklären und nachversteuern muss. Laut der Entwurfsbegründung soll die Neuregelung die Steuerbefreiung für bestimmte Nießbrauchs- oder ähnliche Gestaltungen ausschließen.

Die sich aus der Regelung des § 10 Abs. 6 InvStG-E ggf. ergebende doppelte Besteuerung (auf Ebene des steuerbefreiten Anlegers und auf Ebene des tatsächlichen Empfängers) ist vom Gesetzgeber ausweislich der Begründung ausdrücklich gewollt.

§ 8 Abs. 4 Satz 2 InvStG-E und § 10 Abs. 6 InvStG InvStG-E sollen erstmals ab dem 01.01.2025 anwendbar sein (§ 57 Abs. 9 Nr. 2 InvStG-E).

- **Verlängerung der Abwicklungsfrist für Investmentfonds:** Grundsätzlich ist jede Ausschüttung, die ein Anleger von einem Investmentfonds erhält, in vollem Umfang steuerpflichtig (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Abs. 11 InvStG). Als Ausnahme hiervon ermöglicht § 17 Abs. 1 Satz 1 InvStG steuerfreie Rückzahlungen von Anschaffungskosten in der Abwicklungsphase. § 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG begrenzt die steuerrechtlich anerkannte Abwicklungsphase auf einen Zeitraum von fünf Kalenderjahren nach dem Kalenderjahr, in dem die Abwicklung beginnt. Bei Überschreiten dieser zeitlichen Grenze werden die Ausschüttungen wieder in vollem Umfang als steuerpflichtiger Ertrag behandelt. Da laut der Entwurfsbegründung dieser Zeitraum für die Abwicklung jedoch oft nicht ausreicht (insbesondere bei Immobilienfonds), soll die Abwicklungsfrist für Investmentfonds von fünf auf zehn Jahre verlängert werden (§ 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG-E).

§ 17 Abs. 1 Satz 4 InvStG-E soll erstmals ab dem Tag nach der Verkündung anwendbar sein (§ 57 Abs. 9 Nr. 1 InvStG-E). Fraglich ist, inwieweit sich die Begünstigung auf Investmentfonds erstreckt, die sich bereits seit mehr als fünf Jahren in der Abwicklung befinden.

- **Anlegernachweis bei der Teilfreistellung:** Die Teilfreistellung nach § 20 Abs. 1 bis 3 InvStG ist davon abhängig, dass der Investmentfonds einen bestimmten Anteil seines Vermögens fortlaufend in bestimmte Vermögensgegenstände investiert. So müssen z.B. bei einem Aktienfonds fortlaufend mehr als 50 Prozent des Aktivvermögens in Kapitalbeteiligungen investiert sein (Aktienfonds-Kapitalbeteiligungsquote nach § 2 Abs. 6 Satz 1 InvStG). Andere Schwellenwerte gelten für Mischfonds, Immobilienfonds und Auslands-Immobilienfonds (vgl. § 2 Abs. 7 und 9 InvStG). Enthalten die Anlagebedingungen eines Investmentfonds keine hinreichenden Aussagen zum Überschreiten der Schwellenwerte, hat der Anleger nach § 20 Abs. 4 InvStG eine individuelle Nachweismöglichkeit. Wenn der Anleger hinreichende Nachweise über das Überschreiten der Schwellenwerte vorlegt, wird die Teilfreistellung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens gewährt. Laut Entwurfsbegründung soll die Regelung des § 20 Abs. 4 InvStG zur Begrenzung des Gestaltungsspielraums angepasst und damit ein Nachweis auch im Fall von Verlusten bzw. Teilwertabschreibungen erforderlich sein. Damit soll verhindert werden, dass der Steuerpflichtige bei positiven Investorerträgen die Nachweismöglichkeit in Anspruch nimmt und dann nur einen Teil der Erträge versteuert, während bei Verkauf der Investmentanteile im Fall eines Verlusts kein Nachweis erbracht wird, um die Verluste in voller Höhe geltend machen zu können.

So soll der Anleger nach § 20 Abs. 4 Satz 2 InvStG-E verpflichtet sein, die für die Prüfung der Voraussetzungen einer Teilfreistellung erforderlichen Informationen für den gesamten Besitzzeitraum zu beschaffen und dem Finanzamt im Rahmen seiner Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung vorzulegen, wenn er Verluste von mehr als 500 Euro oder Teilwertabschreibungen geltend macht und zuvor die Nachweismöglichkeit für die betreffenden Investmentanteile nach Satz 1 einmal ausgeübt hat.

Nach § 20 Abs. 4 Satz 3 InvStG-E soll der Steuerpflichtige in Verlustfällen verpflichtet sein, eine Steuer- oder Verlustbescheinigung seines depotführenden Kreditinstituts mit der Steuererklärung

vorzulegen. Dadurch sollen Verluste, die im Kapitalertragsteuerabzugsverfahren auf Bankenebene in unzutreffender Höhe berücksichtigt wurden, im Rahmen des Veranlagungsverfahrens durch das Finanzamt korrigiert werden. Die Veranlagung soll ungeachtet von § 46 Abs. 2 EStG vorzunehmen sein (§ 20 Abs. 4 Satz 4 InvStG-E). Erfüllt der Anleger die Verpflichtung nicht, soll die Finanzbehörde für den Verlust, der auf den gesamten Besitzzeitraum entfällt, den höchsten vom Anleger nachgewiesenen Teilfreistellungssatz anwenden (§ 20 Abs. 4 Satz 5 InvStG-E).

Darüber hinaus soll ein Nachweisrecht des Finanzamtes eingeführt werden. So soll in § 20 Abs. 4a InvStG-E bestimmt werden, dass das für die Veranlagung des Anlegers zuständige Finanzamt im Fall von Verlusten aus der Veräußerung von Investmentanteilen oder bei Teilwertabschreibungen selbst im Rahmen der Veranlagung den Nachweis des Überschreitens der Schwellenwerte führen kann. Auch soll das Finanzamt die Höhe der Rücknahmepreise ermitteln können.

§ 20 Abs. 4 und 4a InvStG-E sollen erstmals ab dem 01.01.2025 anwendbar sein (§ 57 Abs. 9 Nr. 2 InvStG-E).

- **Nachweismöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Wegfall oder Änderung des anwendbaren Teilfreistellungssatzes:** Nach dem neuen § 22 Abs. 1 Satz 2 InvStG-E und der Entwurfsbegründung soll die Veräußerungsfiktion des § 22 Abs. 1 Satz 1 InvStG anzuwenden sein, wenn weder der Anleger noch das Finanzamt einen Nachweis für die Voraussetzungen der bisherigen Teilfreistellung in dem folgenden VZ erbringen oder der Anleger oder das Finanzamt einen Nachweis für einen anderen Teilfreistellungssatz erbringen. Nach der bisherigen Fassung von § 22 Abs. 1 Satz 2 InvStG hat das Finanzamt hingegen keine Nachweismöglichkeiten.

§ 22 Abs. 1 Satz 2 InvStG-E soll erstmals ab dem 01.01.2025 anwendbar sein (§ 57 Abs. 9 Nr. 2 InvStG-E).

- **Ausschüttungsgleiche Erträge nach § 36 InvStG:** § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG-E soll auf alle Erträge aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 EStG erweitert werden. Die von einem Spezial-Investmentfonds erzielten Einkünfte aus der Veräußerung von Miet- und Pachtzinsforderungen und sonstige Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG führen nach dem aktuellen Wortlaut des § 36 InvStG weder zu ausschüttungsgleichen Erträgen noch zu steuerfrei thesaurierbaren Kapitalerträgen. Als Folge können diese Einkünfte auf Fondsebene ohne zeitliche Beschränkung steuerfrei thesauriert und erst im Rahmen der Veräußerungsgewinnbesteuerung auf Anlegerebene besteuert werden. Durch die Anpassung des § 36 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 InvStG soll dies geändert werden.

Nach § 36 Abs. 3 Satz 2 InvStG-E sollen die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG unabhängig von der einjährigen Haltefrist einheitlich den sonstigen Erträgen zugeordnet werden. Die Neuregelung umfasst auch Fälle des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG, in denen sich die Haltefrist auf 10 Jahre erhöht hat. Bislang sind diese Einkünfte (z. B. auch Kryptowerte wie Bitcoin, Ethereum und Tether) nur dann unter die sonstigen Erträge gefallen, wenn das Wirtschaftsgut innerhalb der einjährigen Haltefrist angeschafft und veräußert wurde. Wenn das Wirtschaftsgut dagegen länger als ein Jahr gehalten wurde, werden diese Einkünfte bislang keiner Einkunftsart zugeordnet und können ohne zeitliche Beschränkung auf Fondsebene steuerfrei thesauriert werden.

Des Weiteren soll in § 36 Abs. 3 Satz 3 InvStG-E eine neue Kategorie der steuerfrei thesaurierbaren sonstigen Erträge definiert werden. Dies sollen Gewinne aus der Veräußerung von Währungen sein, bei denen die zu Grunde liegenden obligatorischen Geschäfte eine zeitlich verzögerte Erfüllung vorsehen, die aber keine Gewinne aus Termingeschäften nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG sind. Kryptowerte sollen ausweislich der Begründung nicht unter den Begriff „Währungen“ fallen, sodass Veräußerungsgewinne aus Kryptowerten nicht unter den § 36 Abs. 3 Satz 3 InvStG-E fallen würden und folglich nicht steuerfrei thesaurierbar sind.

§ 36 Abs. 3 Satz 2 InvStG-E soll erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anwendbar sein, bei denen die Wirtschaftsgüter in Geschäftsjahren des Spezial-Investmentfonds, die nach dem 31.12.2024 beginnen, auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft werden. § 36 Abs. 3 Satz 3 InvStG-E soll erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Währungen mit zeitlich verzögerter Erfüllung anwendbar sein, bei denen der obligatorische Vertrag in Geschäftsjahren des Spezial-Investmentfonds, die nach dem 31.12.2024 beginnen, rechtswirksam abgeschlossen wird.

13. Änderungen im FKAustG

- **Erweiterung bzw. Konkretisierung der Aufzeichnungspflichten:** § 3 Abs. 3 FKAustG-E verpflichtet die Finanzinstitute zur Anfertigung von Aufzeichnungen über die Anwendung und Erfüllung der Sorgfalts- und Meldepflichten nach dem FKAustG. Im Hinblick auf die beabsichtigte Erweiterung der Bußgeldbewährung sollen die Aufzeichnungspflichten in § 3 Abs. 3 FKAustG-E mit Wirkung ab dem 01.01.2025 ebenso angepasst werden. Die einzelnen Aufzeichnungspflichten sollen in § 3 Abs. 3 Satz 1 FKAustG-E aufgeführt werden und umfassen neben der allgemeinen Prozessdokumentation auch kontobezogene Informationen. Aus § 3 Abs. 3 Satz 2 FKAustG-E ergeben sich die Zeitpunkte, zu denen die Aufzeichnungen jeweils erstellt werden müssen. § 3 Abs. 3 Satz 3 FKAustG-E enthält die bereits bisher in § 3 Abs. 3 FKAustG geregelten Aufbewahrungspflichten. Ergänzend werden mit § 3 Abs. 3 Satz 4 FKAustG-E Löschpflichten eingeführt, deren Verstoß ebenfalls bußgeldbewährt werden sollen.
- **Missbrauchsverhinderung:** Mit einem neu eingefügten § 3b FKAustG-E soll die entsprechende Anwendung von § 42 AO im Hinblick auf Verpflichtungen aus dem FKAustG geregelt werden. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Melde- und Sorgfaltspflichten nach dem FKAustG durch Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten nicht umgangen werden können.
- **Konkretisierung der Mitteilungspflicht über fehlende Selbstauskünfte:** Durch die Neufassung der §§ 13 Abs. 2a Satz 4, 16 Abs. 2a Satz 4 FKAustG-E sollen die Angaben konkretisiert werden, die an das BZSt in Fällen zu übermitteln sind, in denen eine Selbstauskunft ausnahmsweise nicht im Zeitpunkt der Kontoeröffnung beschafft oder ihre Plausibilität bestätigt werden kann. Danach sollen in diesen Fällen zwingend und unverzüglich mitgeteilt werden müssen:
 - die Tatsache, dass die Beschaffung der Selbstauskunft aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen unmöglich oder die Bestätigung der Plausibilität unzumutbar war;
 - die Gründe der tatsächlichen oder rechtlichen Unmöglichkeit bzw. die Gründe der Unzumutbarkeit;
 - die Tatsache, ob eine Abverfügung ausgeschlossen wurde (d.h. Kontosperrung) und eine Rückzahlung erfolgt ist;
 - alle zur Identifizierung des Kontoinhabers zur Verfügung stehenden Angaben.

Die jeweilige Mitteilung muss über die durch das BZSt bereitgestellte elektronische Schnittstelle nach einem amtlich vorgegebenen Format übermittelt werden (§§ 13 Abs. 2a Satz 5, 16 Abs. 2a Satz 5 FKAustG-E).

Darüber hinaus wird in § 13 Abs. 4 FKAustG-E zu den Sorgfaltspflichten bei Neukonten natürlicher Personen konkretisiert, dass im Fall der Änderung der Gegebenheiten, aufgrund derer dem meldenden Finanzinstitut bekannt ist oder bekannt sein müsste, dass die ursprüngliche Selbstauskunft nicht zutreffend oder unglaubwürdig ist, das meldende Finanzinstitut sich nicht auf die ursprüngliche Selbstauskunft verlassen darf und unverzüglich nach Änderung der Gegebenheiten eine gültige Selbstauskunft beschaffen muss, aus der die steuerliche Ansässigkeit oder steuerlichen Ansässigkeiten des Kontoinhabers hervorgeht oder hervorgehen.

In § 16 Abs. 2 FKAustG-E wird ergänzend eingefügt, dass bei Neukonten von Rechtsträgern die in der Norm vorgesehenen Überprüfungsverfahren bereits vor Kontoeröffnung durch ein meldendes Finanzinstitut durchzuführen sind.

- **Steuer-Identifikationsnummer:** Durch eine Ergänzung in § 6 Abs. 1 Satz 2 FKAustG-E wird klargestellt, dass für Zwecke des FKAustG eine Erhebung der Steuer-Identifikationsnummer für ausschließlich in Deutschland steuerlich ansässige Personen nicht erforderlich ist. Pflichten unter anderen Gesetzen, wie z.B. § 154 Abs. 2a AO, werden hiervon nicht berührt.
- **Erweiterung des Katalogs der Ordnungswidrigkeiten:** Im Rahmen eines Peer-Reviews hat das Globale Forum Transparenz und Informationsaustausch in Steuerangelegenheiten (Globales Forum) der OECD in Bezug auf Deutschland bemängelt, dass Verstöße gegen die Aufzeichnungspflichten für Finanzinstitute nach § 3 FKAustG nicht sanktioniert werden.

Mit der Neufassung des § 28 Abs. 1 und 1a FKAustG-E reagiert der Gesetzgeber auf die Kritik der OECD. Hierzu soll der Katalog der Ordnungswidrigkeiten mit Wirkung ab dem 01.01.2025 erweitert werden (§ 28 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 FKAustG-E). So soll ein Verstoß gegen die Sorgfaltspflichten nach dem FKAustG unter weiteren Voraussetzungen eine bußgeldbewehrte Ordnungswidrigkeit darstellen. Dazu gehören nunmehr auch explizit Verstöße gegen die Pflichten zur Überprüfung von Selbstauskünften, der Aufklärung widersprüchlicher Sachverhalte sowie zur Einrichtung einer Kontosperrung bei nicht validierten Selbstauskünften. Weiter werden die Verstöße gegen die Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Löschungspflichten sowie gegen die Pflicht zur Mitteilung über fehlende Selbstauskünfte in den Katalog der Ordnungswidrigkeiten aufgenommen. Verstöße der Finanzinstitute gegen die Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs- und Löschungspflichten sollen dabei mit einem Bußgeld in Höhe von bis zu 5.000 Euro und Verstöße gegen die Erfüllung der Sorgfaltspflichten einschließlich der Kontosperrung und Aufklärungspflichten sowie der Mitteilungspflichten über fehlende bzw. unplausible Selbstauskünfte mit einem Bußgeld in Höhe von bis zu 50.000 Euro geahndet werden können (§ 28 Abs. 1a FKAustG-E). Im Übrigen bleibt es bei der bereits bestehenden Bußgeldbewehrung.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

Die Änderungen im FKAustG treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 45 Abs. 1 JStG 2024-E). § 3 Abs. 3 FKAustG-E und § 28 Abs. 1 Nr. 1 bis 10 FKAustG-E sind erstmals ab dem 01.01.2025 anwendbar (§ 27 Abs. 3 FKAustG-E). Das bedeutet, dass sich diese auf Pflichten in Meldezeiträumen ab 2025 beziehen werden und keine belastende Rückwirkung entfalten sollen.

14. Mindeststeuergesetz

Bei der Mindeststeuer beschränkt sich die geplante Anpassung auf die Korrektur eines Büroversehens: Der neue (in der endgültigen Fassung zuvor vergessene) § 59 Abs. 3 MinStG, welcher die Höhe der Lohnkosten bei mobilen Beschäftigten zur Ermittlung des substanzbasierten Freibetrags festlegt, setzt Punkt 3 der OECD-Verwaltungsleitlinien ("Agreed Administration Guidance") vom Juli 2023 um.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung:

§ 59 Abs. 3 MinStG tritt rückwirkend zum 28.12.2023 in Kraft (Art. 45 Abs. 5 JStG 2024).

15. Sonstige Änderungen

- **Reisesicherungsfonds:** Steuerbefreiung der Entgelte, die der Reisesicherungsfonds von den Reiseanbietern vereinnahmt, sowie ein korrespondierendes Abzugsverbot für Aufwendungen des Reisesicherungsfonds (§ 7a Abs. 1 und 2 Reisesicherungsfondsgesetz-E (RSG-E)). Zudem soll der Übertrag des Fondsvermögens und der Bestand an Absicherungsverträgen des Reisesicherungsfonds auf einen geeigneten Rechtsträger steuerfrei gewährleistet sein, solange das Besteuerungsrecht Deutschlands sichergestellt ist (§ 7a Abs. 3 RSG-E). § 7a RSG-E soll rückwirkend mit Wirkung vom 01.07.2021 in Kraft treten (Art. 45 Abs. 3 JStG 2024).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2024 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 Prozent aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.