Jahressteuergesetz 2026

EY-Stellungnahme

Stand: Regierungsentwurf vom 12.08.2026

The better the question. The better the answer.
The better the world works.

Shape the future
with confidence

Inhaltsverzeichnis

1. Executive Summary 1
2. Einkommensteuergesetz 2
2.1 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück, § 6f EStG-E 2
2.2 Verkürzung der Frist für die Annahme einer dauerhaften Zuordnung bei Tätigkeitsstätten im Inland, § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG-E 4
2.3 Zu übermittelnde Daten nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, 8, 10, 15 bis 18 EStG-E 4
3. Forschungszulagengesetz 5
3.1 Forschungszulage: Klarstellung zum Umfang der Ablaufhemmung nach § 12 Abs. 2 FZulG-E 5
4. Reform der Umsatzsteuer-Organschaft 6
4.1 Eindeutige Benennung der angesprochenen Personen 6
4.2 Klarstellung zur Ablaufhemmung in § 2c Abs. 2 Satz 3 UStG-E 6
4.3 Aufhebung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO im Zusammenhang mit § 2c UStG-E 7
5. Abgabenordnung 7
5.1 Prüfungsumfang im Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E) 7
6. Nicht im Gesetzentwurf enthaltene Folgeanpassungen aufgrund der Senkung des Körperschaftsteuersatzes 9
7. Mindeststeuergesetz 9
8. Weitere vom Bundesrat vorgeschlagene Änderungen 10
8.1 Vorbehaltsnießbrauch: Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3 Satz 4 EStG-E) und Übertragung von Mitunternehmeranteilen 10
8.2 Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG) 10
8.3 Earn-Out-Zahlungen bei Veräußerungen (§ 16 Abs. 2 Satz 4, § 17 Abs. 2 Satz 7 EStG-E) ... 10
8.4 Neufassung § 15a EStG 11
8.5 Einschränkung des Nachweises einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer auf den Herstellungszeitpunkt, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG-E 15
8.6 Anteilstausch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen, § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E 15
8.7 Anpassungen in Bezug auf den schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG 16
8.8 Beschränkung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs bei Barzahlungen 17
8.9 Änderung von Bescheiden nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung, § 172 Abs. 1 Satz 3 AO 17

1. Executive Summary

Der von der Bundesregierung beschlossene Regierungsentwurf für ein Jahressteuergesetz 2026 (JStG 2026) schlägt eine Vielzahl von steuerlichen Anpassungen vor. Bei diesen handelt es sich mehrheitlich um Detail- und Folgeanpassungen, die insgesamt eine grundsätzlich konsistente und begrüßenswerte Fortschreibung des steuerrechtlichen Rahmens darstellen.

Zu den nachfolgenden Punkten schlagen wir im Rahmen dieser Stellungnahme Änderungen und Ergänzungen vor:

- Die Einschränkungen des Vorrangs der **vertraglichen Gesamtkaufpreisaufteilung** in § 6f Abs. 1 EStG-E sollten gestrichen werden. Jedenfalls aber sollte zur Führung eines Gegenbeweises nach § 6f Abs. 3 EStG-E eine Orientierung an § 198 Abs. 2 und 3 BewG erfolgen.
- Die vorgesehene Fristverkürzung in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG-E für die **Annahme einer dauerhaften Zuordnung im Inland** sollte gestrichen werden. Alternativ sollte die vorgesehene Differenzierung dergestalt angepasst werden, dass zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Beschäftigungsverhältnissen unterschieden wird. Die Fiktion einer neuen Zuordnung bei Verlängerung sollte für Zuordnungen, die vor dem 01.01.2027 festgelegt wurden, entfallen.
- Auf eine Ausweitung der mit der **Lohnsteuerbescheinigung** zu übermittelnden Daten nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG sollte verzichtet werden. Hilfsweise sollte der

Vorschlag des Bundesrates zur vereinfachten Kennzeichnung von Reisekosten (Großbuchstabe „R“) umgesetzt werden.

- Der Umfang der Ablaufhemmung nach § 12 Abs. 2 FZulG-E sollte klargestellt werden.
- **Umsatzsteuerrechtliche Organschaft**: In § 2c Abs. 2 Satz 3 UStG-E sollte klargestellt werden, dass die steuerlichen Folgerungen unbeachtlich der Festsetzungsfrist für denselben Besteuerungszeitraum innerhalb eines Jahres gezogen werden können, nachdem der Steuerbescheid nach Satz 1 erster Halbsatz erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist.
- Der Ausschluss des Vertrauensschutzes nach § 176 AO in § 2c Abs. 2 Satz 2 UStG-E sollte präzisiert werden, um Bedenken mit Blick auf eine echte Rückwirkung auszuräumen.
- Um die Funktionen des Einspruchsverfahrens – Selbstkontrolle der Verwaltung, Rechtsschutz der Bürger und Entlastung der Gerichte – zu wahren und zu verdeutlichen, sollte von einer Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO abgesehen werden.
- Das vorliegende Gesetz sollte um notwendige **Folgeanpassungen**, die sich aus der **Senkung des Körperschaftsteuersatzes** ergeben (insbesondere Steuersatzsenkungen im Bereich der Quellensteuern), ergänzt werden.

Auch der Bundesrat hat eine Reihe gewichtiger Ergänzungen am JStG 2026 vorgeschlagen, die unseres Erachtens wie folgt zu beurteilen sind:

- Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung des § 6 Abs. 3 EStG-E sollte umgesetzt werden.
- Darüber hinaus sollte gesetzlich abgesichert werden, dass die doppelte Mitunternehmerstellung von Erwerber und Vorbehaltsnießbraucher an demselben Personengesellschaftsanteil weiterhin anerkannt wird.
- Die vorgeschlagene Erweiterung der Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG) sollte umgesetzt werden.
- Die Erfassung aufschiebend bedingter Kaufpreisbestandteile (Earn-Out-Zahlungen) im Veranlagungszeitraum der Veräußerung (§ 16 Abs. 2, § 17 Abs. 2 EStG-E) sollte im Grundsatz umgesetzt werden. Bei langen Bedingungszeiträumen und nachteiliger Rückbeziehung sollte jedoch auf Antrag eine Besteuerung im Zuflusszeitpunkt möglich sein; der Anwendungsbereich für Körperschaften sollte klargestellt werden.
- Die Neufassung von § 15a EStG sollte aufgrund der zu geringen Beratungszeit nicht mit dem JStG 2026 und nur unter Maßgabe wesentlicher Änderungen, insbesondere hinsichtlich eines Bestandsschutzes für Altverluste, umgesetzt werden.
- Die Regelung zum Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) sollte in ihrer derzeitigen Form beibehalten werden.
- Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung an § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E sollte nicht umgesetzt und stattdessen eine Klarstellung des Tatbestandsmerkmals der „gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen“ aufgenommen werden.
- Der Anwendungsbereich von § 8c Abs. 1 KStG sollte nicht erweitert werden; stattdessen sollten Erleichterungen für Steuerpflichtige geprüft werden.
- Ein pauschales Abzugsverbot für bar bezahlte Betriebsausgaben und Werbungskosten ist nicht gerechtfertigt.
- Um die bisherigen Rechtsschutzmöglichkeiten der Steuerpflichtigen zu erhalten und die Finanzgerichtsbarkeit nicht zu belasten, sollte die Möglichkeit zur Änderung von Bescheiden nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung beibehalten und § 172 Abs. 1 Satz 3 AO nicht gestrichen werden.

2. Einkommensteuergesetz

2.1 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück, § 6f EStG-E

Wird für ein bebautes Grundstück ein Gesamtkaufpreis vereinbart, ist für Abschreibungszwecke eine Aufteilung in Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits erforderlich. Das Vorgehen in diesem Zusammenhang soll in § 6f EStG-E normiert werden.

Nach § 6f Abs. 1 EStG-E soll eine im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Gesamtkaufpreises grundsätzlich vorrangig zu Grunde zu legen sein. Dies soll nicht gelten, wenn die

vertragliche Aufteilung die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint. Laut Gesetzesbegründung sollen solche Vereinbarungen zudem nicht binden, wenn Anhaltspunkte dafür bestehen, dass der Kaufpreis nur zum Schein vereinbart wurde oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs i.S.v. § 42 AO vorliegen.

Sofern eine vertragliche Gesamtkaufpreisaufteilung nicht zu Grunde gelegt werden kann, soll sich die Ermittlung nach dem Verhältnis der Verkehrswerte unter Berücksichtigung der Immobilienwertermittlungsverordnung richten. Zur Vereinfachung soll das Bundesfinanzministerium eine Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung veröffentlichen können.

Weicht ein Steuerpflichtiger von der Berechnung anhand der BMF-Arbeitshilfe ab, so sollen als Nachweis die Vorortbesichtigung und das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder eines von der Akkreditierungsstelle zertifizierten Sachverständigen erforderlich sein.

Der grundsätzliche Vorrang einer vertraglichen Kaufpreisaufteilung ist zu begrüßen. Es ist davon auszugehen, dass ein Kaufpreis zwischen Käufer und Verkäufer sich aufgrund der Gegebenheiten am jeweils relevanten Immobilienmarkt bildet und insofern regelmäßig auch die realen wirtschaftlichen Verhältnisse widerspiegelt. Außerdem können so rein steuerlich bedingte zusätzliche Berechnungen und externe Gutachten und damit nachgelagert entstehender Mehraufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Verwaltung regelmäßig vermieden werden.

Mit Blick auf die in § 6f Abs. 1 EStG-E enthaltene negative Abgrenzung ist bereits gesetzgeberisch sicherzustellen, dass das angedachte Regel-Ausnahme-Verhältnis in der Praxis auch beibehalten wird. Dazu muss vermieden werden, dass die Finanzverwaltung die in § 6f Abs. 3 EStG-E erwähnte Arbeitshilfe zum sog. Verproben der Marktergebnisse einsetzt. Entsprechend ist eine Regelung aufzunehmen, dass – sollten in der Praxis häufiger Abweichungen zwischen der Marktaufteilung nach § 6f Abs. 1 EStG-E und der Arbeitshilfe nach § 6f Abs. 3 EStG-E auftreten – die Arbeitshilfe angepasst wird. Anpassungen der Marktergebnisse sind auf seltene Einzelfälle zu beschränken. Dies führt im Ergebnis nicht nur zu einer sachgerechten Besteuerung, sondern auch dazu, dass die erheblich bürokratieärmere und effizientere Berücksichtigung der vertraglichen Aufteilung in einem steuerlichen Massenverfahren auch gelebt wird.

Im Übrigen erscheint es bereits konzeptionell fraglich, ob eine auf Vergangenheitswerten basierende Arbeitshilfe grundsätzlich geeignet ist, eine marktnähere Preisfindung zu liefern als der Markt selbst. Jedenfalls nach der bisherigen Rechtslage hatte der BFH der Arbeitshilfe diese Eignung abgesprochen.[1]

Daher sollte sich die Abweichung von einer vertraglich vereinbarten Gesamtkaufpreisaufteilung auf Fälle beschränken, in denen diese ganz eindeutig eine missbräuchliche Gestaltung naheliegend erscheinen lässt. Da solche Fälle ohnehin durch § 42 AO abgedeckt sind, bedarf es der negativen Abgrenzung in § 6f Abs. 1 EStG-E nicht.

Petitum: Die Einschränkungen des Vorrangs der vertraglichen Gesamtkaufpreisaufteilung in § 6f Abs. 1 EStG-E sollten gestrichen werden.

Im Übrigen erscheinen die Anforderungen an das Gutachten und an die Person des Gutachters nach § 6f Abs. 3 EStG-E für ein Abweichen von den Werten der BMF-Arbeitshilfe unangemessen restriktiv. Es bedarf weder hoher Anforderungen an ein Gutachten noch an die Person des Gutachters.

Nach § 198 Abs. 2 BewG kann für einen Wertnachweis regelmäßig ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses im Sinne der §§ 192 ff. des Baugesetzbuchs oder von Personen, die von einer staatlichen, staatlich anerkannten oder nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken bestellt oder zertifiziert worden sind, dienen. Entsprechend empfehlen wir zur Verfahrensvereinfachung und zur Vermeidung überbordender Rechtserreichungskosten auch für Zwecke des § 6f Abs. 3 EStG-E einen Verweis auf § 198 Abs. 2 BewG oder eine Orientierung an dessen Regelungsinhalt.

Als Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts kann nach § 198 Abs. 3 BewG auch ein im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommener Kaufpreis über das zu bewertende Grundstück dienen, wenn die

[1] Vgl. BFH-Urteil vom 21.07.2020, IX R 26/19.

maßgeblichen Verhältnisse hierfür gegenüber den Verhältnissen am Bewertungsstichtag unverändert sind.

Die vorgesehenen sehr hohen Anforderungen an das Gutachten und an die Person des Gutachters (bspw. Gutachtenzweck, persönliche Vorortbesichtigung, öffentliche Bestellung und Vereidigung) schränken den Kreis der qualifizierten Gutachter unverhältnismäßig ein, verknappen damit die Anzahl der in Frage kommenden Gutachter, verzögern damit das Verfahren und treiben die Kosten für die Steuerpflichtigen unnötig in die Höhe.

Petitum: Zur Führung eines Gegenbeweises nach § 6f Abs. 3 EStG-E empfehlen wir eine Orientierung an § 198 Abs. 2 und 3 BewG. Dies würde einen wesentlichen Beitrag zur Bürokratievermeidung darstellen.

2.2 Verkürzung der Frist für die Annahme einer dauerhaften Zuordnung bei Tätigkeitsstätten im Inland, § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG-E

In § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG sind Regelbeispiele formuliert, bei denen von einer dauerhaften Zuordnung und mithin einer ersten Tätigkeitsstätte auszugehen ist. Statt bisher nach 48 Monaten soll für Tätigkeitsstätten im Inland die Annahme zukünftig bereits bei einer Zuordnung von mehr als 24 Monaten gelten, während für Tätigkeitsstätten im Ausland weiterhin ein Zeitraum von mehr als 48 Monaten gelten soll. In der Praxis dürfte dies in den erstgenannten Fällen in bestimmten Konstellationen dazu führen, dass früher eine erste Tätigkeitsstätte angenommen wird als bisher und damit das Reisekostenrecht in diesen Fällen keine Anwendung mehr findet.

Der Gesetzgeber begründet die Änderung damit, dass Arbeitnehmer sich im Inland schneller und einfacher auf sich ändernde Verhältnisse einstellen und ihre privaten und beruflichen Umstände dahingehend anpassen könnten. Dabei dürften Arbeitnehmer in den Blick genommen worden sein, die ihre jeweilige Tätigkeitsstätte innerhalb von Deutschland wechseln. Diese Argumentation verkennt aber, dass eine Vielzahl von Fällen auch einen Wechsel der Tätigkeitsstätte aus dem Ausland zu einer Tätigkeitsstätte in Deutschland betrifft. Für diese Mitarbeiter ist das vorgebrachte Argument offensichtlich hinfällig. Uneingeschränkt dürfte die dem Vorschlag zu Grunde liegende Annahme aber auch für zahlreiche Arbeitnehmer in Deutschland nicht zutreffen. Beispielsweise dürfte bei in Grenznähe lebenden Arbeitnehmern die Aufnahme einer Tätigkeit im jeweiligen Nachbarland regelmäßig eine deutlich geringere Umstellung erfordern als die Aufnahme einer wesentlich weiter entfernten Tätigkeit innerhalb Deutschlands.

Außerdem erscheint es problematisch, bei aus dem Ausland kommenden Arbeitnehmern, die eine Tätigkeit in Deutschland aufnehmen, unterschiedliche Maßstäbe anzulegen im Vergleich zu deutschen Arbeitnehmern, die eine Tätigkeit im Ausland aufnehmen.

Petitum: Die vorgesehene Fristverkürzung in § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG-E für die Annahme einer dauerhaften Zuordnung im Inland sollte gestrichen werden. Alternativ sollte die vorgesehene Differenzierung dergestalt angepasst werden, dass zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Beschäftigungsverhältnissen unterschieden wird.

Der Regierungsentwurf sieht in § 52 Abs. 16b EStG-E nunmehr eine Übergangsregelung vor: Die verkürzte Frist soll nur für Zuordnungen gelten, die nach dem 31.12.2026 dienst- oder arbeitsrechtlich festgelegt werden. Den damit gewährten Bestandsschutz für bestehende Zuordnungen begrüßen wir. Kritisch ist jedoch, dass die Verlängerung einer befristeten Zuordnung als neue Zuordnung gelten soll. Bereits eine bloße Verlängerung eines laufenden Einsatzes kann damit ab 2027 zur Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte führen.

Petitum: Die Fiktion einer neuen Zuordnung bei Verlängerung sollte für Zuordnungen, die vor dem 01.01.2027 festgelegt wurden, entfallen.

2.3 Zu übermittelnde Daten nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5, 8, 10, 15 bis 18 EStG-E

Die mit der Lohnsteuerbescheinigung jährlich vom Arbeitgeber zu übermittelnden Daten sollen laut dem vorgelegten Entwurf zukünftig deutlich umfangreicher ausfallen als bisher. Beträge nach Nr. 5 (z. B. Kurzarbeitergeld) sind nicht mehr gesammelt, sondern getrennt zu melden. Gleiches gilt für Reisekosten i. S. d. Nr. 8, die nun nach Fahrtkosten, Verpflegungspauschalen, Übernachtungs- und Reisenebenkosten aufzuschlüsseln sind, sowie für Aufwendungen im Rahmen der doppelten Haushaltsführung (Nr. 10), die u. a. nach Familienheimfahrten, Verpflegungsmehraufwendungen und Unterkunftskosten zu differenzieren sind.

Ergänzend werden neue Meldepositionen eingeführt: steuerfreie Leistungen zur Kinderunterbringung (Nr. 15), nicht besteuerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen nach § 19a EStG (Nr. 16), Kennzeichnung der Überlassung eines betrieblichen Kfz (Nr. 17) sowie steuerfreie Einnahmen i. S. d. § 3 Nr. 21 EStG (Aktivrente, Nr. 18).

Die Neuregelung verfolgt laut Gesetzesbegründung das Ziel, Rückfragen im Veranlagungsverfahren zu reduzieren sowie eine konsistente Einmalberücksichtigung der betreffenden Aufwendungen sicherzustellen.

In der Praxis bedeutet dies einen erheblichen Mehraufwand für den Arbeitgeber. Dies betrifft einerseits die Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung, da diese durch den Vorschlag deutlich umfangreicher wird. Andererseits wird aber, insbesondere mit Blick auf die Erfassung von Reisekosten, der vorgelagerte Prozess beim Arbeitgeber komplexer. Diese Belastung wird durch eine Aufwandsersparnis im Rahmen der Veranlagung, die nur in einer überschaubaren Anzahl an Fällen überhaupt eintreten dürfte, unseres Erachtens nicht kompensiert. Sporadische Arbeitserleichterungen der Steuerverwaltung sind gegen die dauerhafte erhebliche Bürokratiemehrbelastung bei allen Arbeitgebern abzuwägen. Hier zeigt sich u. E. ein Missverhältnis. Das Vorhaben scheint zudem im Widerspruch zum Ziel des Bürokratieabbaus zu stehen, welches unserer Wahrnehmung nach einen Kerninhalt des aktuellen Koalitionsvertrags ausmacht. Deshalb empfehlen wir vor einer Gesetzesänderung zumindest eine kritische Evaluation der Fallzahlen in der Steuerverwaltung durchzuführen, um eine angemessene Entscheidungsgrundlage für oder gegen die sich immer weiter ausweitenden Auskunftswünsche der Steuerverwaltung herzustellen.

Die Gesetzesfolgenabschätzung des Regierungsentwurfs bestätigt diese Einschätzung: Allein aus der Erweiterung des Übermittlungskatalogs und dem damit verbundenen Wegfall der Aufzeichnungserleichterung in § 4 Abs. 3 Satz 1 LStDV resultiert für die Wirtschaft ein einmaliger Erfüllungsaufwand von insgesamt rund 287 Mio. Euro (rund 244 Mio. Euro für die Zusammenführung von Reisekostendaten im Lohnkonto, rund 42,9 Mio. Euro für die erweiterte Lohnsteuerbescheinigung). Auch der Nationale Normenkontrollrat stellt fest, dass eine Entlastung der Wirtschaft durch das Gesetz insgesamt nicht stattfindet.

Der Bundesrat schlägt in seiner Stellungnahme (BR-Drs. 447/26 (Beschluss), Nr. 19) deshalb vor, dass Arbeitgeber von der Aufschlüsselung der Reisekosten nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG-E absehen können, wenn sie durch den Großbuchstaben „R" bestätigen, dass sie die Reisekosten in Höhe des zustehenden Werbungskostenabzugs vollständig erstatten. Dieser Vorschlag würde den Aufwand zumindest für einen Teil der Arbeitgeber reduzieren.

Petitum: Auf eine Ausweitung der zu übermittelnden Daten nach § 41b Abs. 1 Satz 2 EStG sollte verzichtet werden.

Hilfsweise sollte der Vorschlag des Bundesrates zur vereinfachten Kennzeichnung von Reisekosten (Großbuchstabe „R") umgesetzt werden, wobei die Bedeutung des Buchstabens „R" sich lediglich dem Grunde nach auf die Erstattung steuerfreier Reisekosten beziehen soll.

Generell empfehlen wir vor jeder Gesetzesänderung eine kritische Evaluation der Fallzahlen in der Steuerverwaltung und eine sachgerechte Prüfung der Bürokratiemehrbelastung bei den betroffenen Unternehmen durchzuführen, um eine angemessene Entscheidungsgrundlage für oder gegen die sich immer weiter ausweitenden Auskunftswünsche der Steuerverwaltung herzustellen.

3. Forschungszulagengesetz

3.1 Forschungszulage: Klarstellung zum Umfang der Ablaufhemmung nach § 12 Abs. 2 FZulG-E

Die geplante Ablaufhemmung in § 12 Abs. 2 FZulG-E kann grundsätzlich sicherstellen, dass der Zugang zur Forschungszulage nicht im Einzelfall durch ein ungünstiges Zusammenwirken des (sinnvollen) zweistufigen Antragsverfahrens mit verfahrensrechtlichen Fristabläufen verloren geht. Der vorgesehene Wortlaut lässt allerdings Zweifel am Umfang der Ablaufhemmung aufkommen, und es stellt sich die Frage, ob die Festsetzungsfrist für sämtliche in einem Jahr anfallenden FuE-Aufwendungen oder nur für die Aufwendungen, auf die sich der relevante Antrag auf Bescheinigung bezieht, gehemmt wird.

Beispiel: Die Neuregelung wird für das FuE-Projekt B aus dem Jahr 2022 genutzt (Ablauf der Festsetzungsfrist 31.12.2026). Der Antrag auf Bescheinigung wird im Dezember 2026 gestellt und im März 2027 beschieden. Die Festsetzungsfrist für die Forschungszulage endet nach

§ 12 Abs. 2 FZulG-E erst Ende 2029. Für das Jahr 2022 sollen neben den Aufwendungen für Projekt B auch Aufwendungen für das seit dem Jahr 2021 laufende und schon längst bescheinigte Projekt A geltend gemacht werden.

Fraglich ist, ob die Ablaufhemmung auch für die Aufwendungen aus Projekt A gilt. Falls ja (Variante 1), kann bis Ende 2029 ein gemeinsamer Antrag auf Forschungszulage gestellt werden. Andernfalls (Variante 2) müsste die Forschungszulage für Projekt A bis Ende 2026 beantragt werden, während die Forschungszulage für Projekt B bis Ende 2029 zu beantragen wäre. Es käme zum Auseinanderfallen des Antrags auf Forschungszulage für das Jahr 2022 und zum Widerspruch zum aktuellen BMF-Schreiben (2023), Rn. 207, nach dem „nur ein Antrag pro WJ" möglich ist (gleichlautend enthalten auch im Entwurf eines überarbeiteten BMF-Schreibens aus dem Oktober 2025, Rn. 207).

Dass der Wortlaut der geplanten Ablaufhemmung auf die Festsetzungsfrist der Forschungszulage insgesamt abstellt („... so läuft *die* Festsetzungsfrist *für die* Forschungszulage nicht vor Ablauf von zwei Jahren ..."), spricht unseres Erachtens dafür, dass im Fall der Einreichung eines Antrags auf Bescheinigung der Ablauf der Festsetzungsfrist für sämtliche in dem relevanten Wirtschaftsjahr anfallenden FuE-Aufwendungen/Vorhaben gehemmt wird (Variante 1). Diese Auslegung steht auch im Einklang mit der Funktionsweise des zweistufigen Verfahrens und vermeidet verfahrensrechtliche Komplexitäten (z.B. Abgrenzungsprobleme bei der Reichweite des Grundlagenbescheides der Bescheinigungsstelle für die Festsetzung der Forschungszulage oder beim Zusammenspiel von Antragserfordernis der Forschungszulage und Festsetzungsfrist).

Im Hinblick auf die aktuell auf der BMF-Seite verfügbare und leicht abweichende Vertrauensschutzregelung für die Jahre 2020 und 2021, bei der eine Einschränkung („... betreffend dasselbe Vorhaben ...") enthalten war, wäre entgegen dem Wortlaut allerdings auch die oben als Variante 2 bezeichnete nachteilige Auslegung denkbar, nach der nur die Festsetzungsfrist für das neue FuE-Vorhaben verschoben würde.

In der Praxis gibt es angesichts des nahenden Jahresendes erste Fälle, in denen sich genau die hier herausgearbeitete Frage stellt, ob für laufende Vorhaben mit Aufwendungen aus dem Jahr 2022 noch bis Ende 2026 ein Antrag auf Forschungszulage gestellt werden muss oder ob ein geplanter weiterer Antrag auf Bescheinigung für das Jahr 2022 die Festsetzungsfrist für alle Aufwendungen hemmt.

Petitum: Es sollte gesetzlich oder untergesetzlich (z.B. durch eine Verlautbarung auf der BMF-Internetseite oder Ausführungen im Bericht des Finanzausschusses) klargestellt werden, dass die Ablaufhemmung für sämtliche FuE-Aufwendungen eines Jahres gilt (Variante 1) und dementsprechend in Übereinstimmung mit Rn. 207 des BMF-Schreibens nur ein Antrag auf Forschungszulage für das jeweilige Jahr zu stellen ist. Die Klarstellung sollte spätestens bis Mitte November 2026 erfolgen, damit den Steuerpflichtigen genügend Reaktionszeit verbleibt. Falls nur eine punktuelle Hemmung eintreten soll (Variante 2), sollte klargestellt werden, dass ein noch vor Fristablauf gestellter Antrag auf Forschungszulage für andere FuE-Vorhaben nach Erhalt der Bescheinigung für das zusätzliche FuE-Vorhaben um dieses Vorhaben ergänzt werden kann (entgegen „nur ein Antrag pro WJ", Rn. 207).

4. Reform der Umsatzsteuer-Organschaft

4.1 Eindeutige Benennung der angesprochenen Personen

In § 2c Abs. 2 Satz 1 UStG-E ist die Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Umsatzsteuerorganschaft geregelt. Der Gesetzeswortlaut bezieht sich in der aktuellen Fassung allgemein auf die dadurch aufzuhebende, zu ändernde oder erstmalige Steuerfestsetzung und ordnet an, daraus gegenüber dem in der Erklärung benannten Organträger und den Organgesellschaften die richtigen steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen. Dies lässt zumindest sprachlich Interpretationsspielraum offen.

Petitum: Zum besseren Verständnis sollte im Gesetzeswortlaut klar formuliert werden, dass eine Aufhebung, Änderung oder erstmalige Festsetzung einer Steuerschuld gegenüber einem Organträger oder einer Organgesellschaft dazu führt, dass gegenüber der anderen in dieser Erklärung benannten Person die richtigen steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen sind.

4.2 Klarstellung zur Ablaufhemmung in § 2c Abs. 2 Satz 3 UStG-E

§ 2c Abs. 2 UStG-E ist steuersystematisch als selbstständige Änderungsvorschrift zu begreifen. In § 2c Abs. 2 Satz 3 UStG-E ist insoweit

eine Ablaufhemmung enthalten. Diese dürfte so zu verstehen sein, dass die Festsetzungsfrist sich beim Erstbetroffenen und bei den anderen in der Erklärung benannten Personen auf denselben Besteuerungszeitraum bezieht und bei Letzteren ein Jahr nach Erlass des Steuerbescheids an den Erstbetroffenen beträgt. Einen eindeutigen Verweis auf den relevanten Besteuerungszeitraum enthält der Entwurf indes bislang nicht.

Petitum: In § 2c Abs. 2 Satz 3 UStG-E sollte klargestellt werden, dass die steuerlichen Folgerungen unbeachtlich der Festsetzungsfrist für denselben Besteuerungszeitraum innerhalb eines Jahres gezogen werden können, nachdem der Steuerbescheid nach Satz 1 erster Halbsatz erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist.

4.3 Aufhebung des Vertrauensschutzes nach § 176 AO im Zusammenhang mit § 2c UStG-E

Nach § 2c Abs. 2 Satz 2 UStG-E stünde § 176 AO der Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft nicht entgegen. Daraus wird nicht eindeutig ersichtlich, ob der Ausschluss von § 176 AO sich beispielsweise auch auf eine zukünftige restriktivere Auslegung der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft durch die Gerichte bezieht, die abweichend von der bis dahin vertretenen Verwaltungsauffassung zu einem Wegfall der Voraussetzungen führen würde. Wäre die Regelung so zu interpretieren, würde sie jedenfalls erheblichen Bedenken mit Blick auf eine mögliche echte Rückwirkung begegnen.

Petitum: Der Verweis auf § 176 AO in § 2c Abs. 2 Satz 2 UStG-E sollte dahingehend präzisiert werden, dass klar ersichtlich wird, welche Konstellationen der Gesetzgeber in diesem Zusammenhang erfassen will.

5. Abgabenordnung

5.1 Prüfungsumfang im Einspruchsverfahren (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E)

Bei einem Einspruch hat die Finanzbehörde bislang nach dem Wortlaut von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen („hat zu prüfen“). Durch eine Änderung des Wortlauts soll die Finanzbehörde zukünftig lediglich „berechtigt“ sein, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen (§ 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E). Aus der ausdrücklichen Vorgabe einer umfassenden Prüfungspflicht soll also eine Prüfungsberechtigung der Finanzverwaltung werden.

Wir raten von der Änderung des Wortlauts von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO ab. Die bisherige Vorgabe einer umfassenden Prüfungspflicht entspricht den drei Funktionen des Einspruchsverfahrens als außergerichtlichem Rechtsbehelfsverfahren, die im Rechtsschutz des Bürgers, der Selbstkontrolle der Verwaltung und der Entlastung der Gerichte gesehen werden. Besonders die Funktion der Selbstkontrolle der Verwaltung macht es evident, dass die Finanzbehörde den Verwaltungsakt im Rahmen eines Einspruchsverfahrens vollumfänglich zu überprüfen hat. Andernfalls wäre die Selbstkontrolle nur eingeschränkt und die Gefahr von „blinden Flecken“ bei der Selbstkontrolle würde steigen. Durch die Vorgabe einer Überprüfung in vollem Umfang werden darüber hinaus auch der Rechtsschutz des Bürgers und die Entlastung der Gerichte gefördert.

Die umfassende Prüfungspflicht der über den Einspruch entscheidenden Finanzbehörde fügt sich auch stimmig in die grundgesetzliche Bindung der Finanzverwaltung an Gesetz und Recht, Art. 20 Abs. 3 GG, und die übrigen Regelungen des Einspruchsverfahrens ein: Durch einen zulässigen Einspruch wird der Ablauf der Festsetzungsfrist hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs gehemmt, § 171 Abs. 3a Sätze 1 und 2 AO, und ein Einspruch muss von den Steuerpflichtigen nicht begründet werden. § 357 Abs. 3 Sätze 2 und 3 AO sieht lediglich im Rahmen von Soll-Vorschriften vor, den Einspruch zu begründen und anzugeben, inwieweit der Verwaltungsakt angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Wenn ein Einspruch somit der umfassende außergerichtliche Rechtsbehelf im Steuerrecht ist, ist es nach unserer Ansicht konsequent, dass die Finanzbehörde im Ausgangspunkt verpflichtet wird, die Sache im Rahmen des Einspruchs in vollem Umfang erneut zu prüfen.

Durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist geklärt, dass sich die Prüfungspflicht der Finanzverwaltung im Einspruchsverfahren trotz des umfassenden Prüfungsgebots an den Umständen des Einzelfalles ausrichtet (vgl. auch §§ 88 Abs. 2, 365 Abs. 1 AO), wobei eine unterbliebene Mitwirkung der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist, und dass z.B. eine fehlende Einspruchsbegründung zu einer Einspruchsentscheidung nach Aktenlage führen

kann. Genau darauf weist auch die Begründung zu § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E im JStG 2026 hin. Mit anderen Worten: Die aktuelle Fassung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO gibt im Ausgangspunkt eine umfassende Prüfungspflicht der Finanzverwaltung vor, die aber im Einzelfall auf den praktikablen und verhältnismäßigen Umfang reduziert wird. Dass diese sachgerechte Regelung in der Praxis zu Problemen geführt hat, ist uns nicht bekannt.

Gleichwohl heißt es in der Begründung des Gesetzentwurfs zu § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E, die bereits geltende Rechtslage solle durch die klarstellende Änderung des § 367 Abs. 2 Satz 1 AO entsprechend gesetzlich abgebildet werden. Gründe, weshalb diese Gesetzesänderung erforderlich ist, werden dort nicht genannt. Der Hinweis auf die zunehmend risikoorientierte und automatisierte Arbeitsweise im Rahmen der Steuerfestsetzung erklärt allenfalls, weshalb eine personelle Gesamtfallüberprüfung bereits nach geltendem Recht nicht erforderlich sein soll, nicht aber, weshalb es hierfür einer Gesetzesänderung bedarf. Im Gegenteil: Wird ein Steuerbescheid ausschließlich automationsgestützt erlassen, ist das Einspruchsverfahren die erste Gelegenheit, bei der ein Amtsträger den Fall prüft. Mit zunehmender Automatisierung der Steuerfestsetzung gewinnt die Selbstkontrolle der Verwaltung im Einspruchsverfahren daher eher an Bedeutung. Auch handelt es sich bei der vorgeschlagenen Änderung keineswegs lediglich um eine Klarstellung.

Wir halten es schon aus den oben dargelegten rechtsstaatlichen und verfahrensrechtlichen Gründen für erforderlich, den Finanzbehörden im Rahmen der Einspruchsbearbeitung grundsätzlich eine umfassende Prüfungspflicht – als Ausgangspunkt – vorzugeben. Diese Regelung hat sich als praktikabel erwiesen und stellt unseres Erachtens auch einen Reflex darauf dar, dass die Finanzämter in einem Massenverfahren wie dem Steuerverfahren mit den Verwaltungsakten und insbesondere Steuerbescheiden selbständig Vollstreckungstitel gegen die Steuerpflichtigen erlassen dürfen. Es erscheint folglich sachgerecht, die Finanzbehörden dazu zu verpflichten, den Steuerfall in vollem Umfang zu überprüfen. Auch wenn im Einzelfall Einschränkungen bestehen, entspricht es den Vorstellungen von einem Rechtsstaat, bei der Bearbeitung des Einspruchs zunächst mit einem „umfassenden Blick" nach möglichen Fehlern zu schauen.

Bemerkenswert ist noch, dass die Begründung des Gesetzentwurfs zur Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E nicht auf die ebenfalls im JStG 2026 vorgeschlagene Einführung eines § 367 Abs. 2c AO-E eingeht, jedoch die Begründung zu § 367 Abs. 2c AO-E in ihrem letzten Absatz (BR-Drs. 447/26, S. 147) auf die geplante Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E verweist. Dort wird ausgeführt, dass die vorgeschlagene Änderung zum Prüfungsumfang innerhalb eines Einspruchsverfahrens durch § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E es ermögliche, Einsprüche bei Massenrechtsbehelfen vollumfänglich – anders als nach § 367 Abs. 2b AO (dort lediglich „insoweit") – durch Allgemeinverfügung zurückzuweisen (Wortlaut der Begründung „und daher [...] Einsprüche auch durch Allgemeinverfügung umfassend zurückweisen dürfen").

Hier ist zunächst einmal formell zu bemängeln, dass nach unserem Verständnis ein Grund für die Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO nicht in der zu § 367 Abs. 2 Satz 1 AO-E verfassten Begründung genannt wird, auch nicht durch eine Verweisung, sondern erst in der Begründung zur vorgeschlagenen Einführung eines § 367 Abs. 2c AO-E. Dies umso mehr, als zur Änderung des Prüfungsumfangs im Einspruchsverfahren in der Entwurfsbegründung nach Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung keine erkennbaren Gründe für ein Erfordernis einer geänderten Formulierung des Prüfungsumfangs genannt werden (vgl. oben), für die Einführung eines § 367 Abs. 2c AO-E dann aber maßgeblich auf den verminderten Prüfungsumfang abgestellt wird. Es drängt sich der Eindruck auf, als liege hier gerade der nach Ansicht des Entwurfs entscheidende Grund für die vorgeschlagene Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO.

Wir halten die geplante Einführung des § 367 Abs. 2c AO-E, mit der Masseneinsprüche durch Allgemeinverfügungen vollständig zurückgewiesen werden können, wenn diese ausschließlich vom EuGH, BVerfG oder BFH entschiedene Rechtsfragen betreffen und denen nach dem Ausgang der Verfahren vor diesen Gerichten nicht abgeholfen werden kann, für sinnvoll. Allerdings liegt nach unserer Einschätzung in der Gesetzesbegründung ein Irrtum vor, wenn die Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO als Voraussetzung für die Einführung des § 367 Abs. 2c AO-E angesehen wird. Denn zum einen ist die Unterscheidung, ob eine Zurückweisung von Masseneinsprüchen nach dem bestehenden § 367 Abs. 2b AO durch eine Allgemeinverfügung und eine Teileinspruchsentscheidung, § 367 Abs. 2a AO, erfolgen kann oder ggf. zukünftig vollständig durch eine Allgemeinverfügung gemäß § 367 Abs. 2c AO-E von den Begründungen abhängig, die von den

Steuerpflichtigen bei ihren Einsprüchen formuliert werden: Wird zur Begründung des Einspruchs nur auf ein (oder mehrere) Verfahren vor den dort genannten Gerichten abgestellt, kommt bei Erfolglosigkeit eine vollständige Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung in Betracht. Werden von den Steuerpflichtigen dagegen noch andere Einspruchsgründe genannt, ist nach unserem Verständnis ggf. nach dem bestehenden § 367 Abs. 2b AO zu verfahren und die Allgemeinverfügung kann den Einspruch nur teilweise („insoweit") zurückweisen. Da diese Abgrenzung nach der jeweiligen Begründung des Einspruchs zu erfolgen hat, ist der Prüfungsumfang der Finanzbehörde bei der Einspruchsbearbeitung nach § 367 Abs. 2 Satz 1 AO dafür nach unserer Ansicht ohne Bedeutung.

Zum anderen wäre § 367 Abs. 2c AO-E gegenüber dem bestehenden § 367 Abs. 2 Satz 1 AO eine jüngere und speziellere gesetzliche Regelung für Masseneinsprüche, die ausschließlich die dort bezeichneten Rechtsfragen als Begründungen enthalten, so dass diese gesetzliche Regelung nach den allgemeinen Vorschriften ggf. zukünftig dem allgemeineren und älteren § 367 Abs. 2 Satz 1 AO vorgehen würde. Eine generelle Reduzierung des Prüfungsumfangs durch eine Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO ist folglich nicht erforderlich. Entsprechend ergibt sich auch insoweit kein Grund für die Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO.

Petitum: Um die Funktionen des Einspruchsverfahrens – Selbstkontrolle der Verwaltung, Rechtsschutz der Bürger und Entlastung der Gerichte – zu wahren und zu verdeutlichen, sollte von einer Änderung von § 367 Abs. 2 Satz 1 AO abgesehen werden.

6. Nicht im Gesetzentwurf enthaltene Folgeanpassungen aufgrund der Senkung des Körperschaftsteuersatzes

Im Rahmen des steuerlichen Investitionssofortprogramms wurde im Jahr 2025 eine Körperschaftsteuersenkung ab 2028 um jeweils einen Prozentpunkt pro Jahr auf 10 Prozent im Jahr 2032 beschlossen. In der Gesetzesbegründung kündigte der Gesetzgeber an, dass notwendige Folgeanpassungen, die sich aus der Absenkung ergeben, in einem zeitlich späteren Gesetzgebungsverfahren erfolgen sollen. Insbesondere sollten gesetzliche Steuersätze, die an die Höhe des Körperschaftsteuersatzes anknüpfen, frühzeitig angepasst werden, um den betroffenen Steuerpflichtigen Rechts- und Planungssicherheit zu verschaffen.

Betroffen sind unseres Erachtens beispielsweise die folgenden Regelungen:

- Kapitalertragsteuer für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften i.S.d. § 2 Nr. 1 KStG (§ 44a Abs. 9 EStG),
- Kapitalertragsteuer bei Ausschüttung einer Kapitalgesellschaft an eine juristische Person des öffentlichen Rechts (§ 44a Abs. 8 Nr. 2 EStG),
- Quellensteuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen (§ 50a Abs. 2 EStG sowie über § 10 StAbwG),
- Kapitalertragsteuer für Investmentfonds nach § 7 Abs. 1 InvStG.

Das vorliegende Gesetz erscheint aus unserer Sicht aufgrund seiner breiten thematischen Aufstellung besonders geeignet, die erforderlichen Folgeanpassungen umzusetzen und die jeweiligen Steuersätze entsprechend zu senken.

Petitum: Das vorliegende Gesetz sollte um notwendige Folgeanpassungen (insbesondere Steuersatzsenkungen im Bereich der Quellensteuern), die sich aus der Senkung des Körperschaftsteuersatzes ergeben, ergänzt werden.

7. Mindeststeuergesetz

Wir begrüßen die geplante Umsetzung wesentlicher Teile des OECD „Side-by-Side"-Pakets vom 05.01.2026 mit dem JStG 2026 und die damit fortbestehende Angleichung des Mindeststeuergesetzes an das international abgestimmte Regelwerk. Für die rechtssichere Anwendung des gesamten „Side-by-Side"-Pakets sollte neben dem planmäßigen Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2026 zügig die angekündigte Rechtsverordnung mit den Regelungen zum Simplified ETR Safe-Harbour (vereinfachter Effektivsteuersatz-Safe-Harbour) sowie dem Substance-based Tax Incentive (SBTI) Safe-Harbour vorgelegt werden.

Über diese konkret anstehenden Umsetzungsfragen hinaus ist die deutsche und europäische Steuerpolitik unseres Erachtens aufgerufen, sich kritisch mit dem System der globalen Mindeststeuer auseinanderzusetzen, das sich in Teilen von den anfänglichen Zielsetzungen entfernt hat. In der Praxis der betroffenen deutschen Unternehmensgruppen sowie in aktuellen wissenschaftlichen Veröffentlichungen wird

zunehmend erkennbar, dass die global asymmetrische Umsetzung der Mindeststeuerregeln, die durch das „Side-by-Side"-Paket noch fester zementiert wird, zu Nachteilen für die deutsche Wirtschaft und damit für den Standort Deutschland im globalen Wettbewerb führt.

Die globale Mindeststeuer setzt dabei in der heutigen Ausgestaltung einen Anreiz, wirtschaftliche Substanz aus Deutschland zu verlagern, und geringen Steuermehreinnahmen stehen komplexitätsbedingt sehr hohe Compliance-Kosten gegenüber. Gleichzeitig entwickelt sich der internationale Steuerwettbewerb fort, so dass ein „Level Playing Field" in der Gesamtschau gerade nicht erreicht wird. Das wirkt sich auf die Leistungsfähigkeit der deutschen Wirtschaft gegenüber ihren internationalen Wettbewerbern nachteilig aus. Für weitere Ausführungen verweisen wir auf unsere Stellungnahme zum Referentenentwurf des JStG 2026.

8. Weitere vom Bundesrat vorgeschlagene Änderungen

8.1 Vorbehaltsnießbrauch: Betriebsübertragung (§ 6 Abs. 3 Satz 4 EStG-E) und Übertragung von Mitunternehmeranteilen

Der Bundesrat schlägt vor, gesetzlich zu regeln, dass die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Teilbetriebs unter Vorbehalt eines Nießbrauchs als Übertragung i.S.d. § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt. Damit soll infolge des BFH-Urteils vom 29.01.2025 (X R 35/19, BStBl. II 2025, 768) die Verwaltungsauffassung wiederhergestellt werden und eine entsprechende Übertragung unter Vorbehaltsnießbrauch steuerneutral möglich sein.

Petitum: Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung des § 6 Abs. 3 EStG-E sollte umgesetzt werden.

In der Praxis ist daneben die Übertragung von Mitunternehmeranteilen unter Vorbehaltsnießbrauch ein elementarer Baustein der Unternehmensnachfolge. Vor dem Hintergrund des demografischen Wandels dürfte ihre praktische Bedeutung künftig weiter zunehmen. Dabei stellt sich insbesondere die Frage, ob sowohl der Erwerber als auch der Vorbehaltsnießbraucher hinsichtlich desselben Personengesellschaftsanteils Mitunternehmer sein können (sog. „doppelte Mitunternehmerstellung"). Sowohl in der Beratungspraxis als auch nach ständiger Verwaltungspraxis wurde eine solche doppelte Mitunternehmerstellung regelmäßig anerkannt. Der IV. Senat des BFH hat sich zu dieser Rechtsfrage bislang nicht abschließend positioniert, nach der jüngeren Rechtsprechung jedoch eine restriktive Tendenz erkennen lassen (vgl. etwa BFH v. 20.03.2025, IV R 12/21). Mithin besteht derzeit erhebliche Rechtsunsicherheit für die Gestaltung von Unternehmensnachfolgen.

Petitum: Angesichts der großen praktischen Bedeutung des Vorbehaltsnießbrauchs für die Unternehmensnachfolge sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die gleichzeitige Mitunternehmerstellung von Erwerber und Vorbehaltsnießbraucher an demselben Personengesellschaftsanteil auch künftig steuerlich anerkannt wird.

8.2 Buchwertübertragung zwischen Schwesterpersonengesellschaften (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG)

Der Bundesrat schlägt vor, die Buchwertübertragung zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmerschaften derselben Mitunternehmer nicht länger von einer identischen Beteiligungshöhe abhängig zu machen. Zudem soll neben der unentgeltlichen Übertragung auch die Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfasst werden.

Petitum: Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 EStG sollten umgesetzt werden.

8.3 Earn-Out-Zahlungen bei Veräußerungen (§ 16 Abs. 2 Satz 4, § 17 Abs. 2 Satz 7 EStG-E)

Der Bundesrat schlägt vor, in § 16 Abs. 2 und § 17 Abs. 2 EStG jeweils einen neuen Satz einzufügen. Danach sollen Bestandteile des Veräußerungspreises, die vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängen, unabhängig vom Zeitpunkt des Bedingungseintritts im Veranlagungszeitraum der Veräußerung erfasst werden.

Der Vorschlag reagiert auf die Rechtsprechung des BFH. Danach sind gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen, die im Veräußerungszeitpunkt dem Grunde und der Höhe nach ungewiss sind, erst im Zeitpunkt ihrer Realisation zu erfassen (s. dazu BFH v. 09.11.2023, IV R 9/21 sowie v. 19.12.2018, I R 71/16). Ausdrücklich offengelassen wurde bislang, wie

betragsmäßig fixierte Earn-Out-Zahlungen zu behandeln sind. Die Finanzverwaltung hat dazu bislang nur vereinzelt Stellung genommen (Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein v. 20.08.2024 - VI 3012 - S 2242 - 131). In der Praxis hängt die steuerliche Behandlung und damit insbesondere die Frage der rückwirkenden oder rückwirkungslosen Earn-Out-Zahlung derzeit maßgeblich von Details der Vertragsgestaltung ab.

Vor diesem Hintergrund ist der Vorschlag im Grundsatz zu begrüßen. Er schafft für §§ 16, 17 EStG eine klare und in der Anwendung eindeutige Regelung. Zudem stellt er sicher, dass bei Unternehmensveräußerungen der tatsächlich erzielte Erlös insgesamt den Vergünstigungen der §§ 16 Abs. 4, 34 EStG unterliegt.

Dogmatisch handelt es sich allerdings nicht um eine Klarstellung, sondern um eine konstitutive Abweichung vom Realisationsprinzip. Nach ständiger Rechtsprechung ist der Eintritt einer aufschiebenden Bedingung bei gewinnabhängigen Kaufpreisen keine Störung der Vertragsabwicklung, die auf den Veräußerungszeitpunkt zurückwirkt. Vielmehr verwirklicht sich ein vertragsimmanentes Risiko (vgl. BFH-Urteil vom 14.05.2002, VIII R 8/01). Die Regelung fingiert damit ein rückwirkendes Ereignis. Zugleich sollten Folgefragen geregelt werden:

Lange Laufzeiten: In der Praxis werden insbesondere im Pharma- und Life-Sciences-Bereich aufschiebend bedingte Kaufpreisbestandteile vereinbart, deren Eintritt erst nach zehn Jahren oder später beurteilt werden kann. Die Veranlagung des Veräußerungsjahres müsste in diesen Fällen über sehr lange Zeiträume offengehalten und unter Umständen wiederholt geändert werden. Dies führt zu erheblichem Verwaltungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung.

Nachteilige Rückbeziehung: Die Begründung räumt selbst ein, dass die Rückbeziehung im Einzelfall nachteilig sein kann, etwa durch das Abschmelzen des Freibetrags oder bei Veräußerungsverlusten. Für solche Fälle sieht der Vorschlag keine Ausweichmöglichkeit vor.

Anwendungsbereich: Der Vorschlag ändert ausschließlich §§ 16, 17 EStG. Unklar ist, ob und inwieweit die Neuregelung über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gelten soll.

Begründung: Das Argument der Besteuerungslücken bei Wegzug überzeugt nur eingeschränkt. Die Rückbeziehung kann zwar die Zuordnung des Besteuerungsrechts sichern. Festgesetzt und vollstreckt werden kann die Steuer jedoch erst nach Bedingungseintritt, sodass das Vollzugsproblem bestehen bleibt. Für § 17 EStG trägt auch das Argument der Einbeziehung in die Tarifermäßigung nicht, weil § 34 EStG auf Gewinne, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, keine Anwendung findet.

Redaktionelle Unstimmigkeiten: Der Vorschlag enthält mehrere inkonsistente Verweise. So wird etwa die Einfügung in § 17 Abs. 2 EStG teils als „Satz 3a", teils als „Satz 4" bzw. „Satz 7" bezeichnet, und die Anwendungsregelung wird teils in § 52 Abs. 25a, teils in Abs. 25b EStG verortet. Diese sollten bereinigt werden.

Petitum: Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung zur Erfassung aufschiebend bedingter Kaufpreisbestandteile im Veranlagungszeitraum der Veräußerung sollte im Grundsatz umgesetzt werden. Für bedingte Kaufpreisbestandteile, deren Bedingung erst nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums (bspw. bei mehr als zehn Jahren) nach der Veräußerung eintritt, sowie für Fälle einer nachteiligen Rückbeziehung sollte dem Steuerpflichtigen auf Antrag die Besteuerung im Zeitpunkt des Zuflusses ermöglicht werden. Zudem sollte der Anwendungsbereich der Regelung, insbesondere im Verhältnis zu Körperschaften, klargestellt werden.

8.4 Neufassung § 15a EStG

Angesichts der erheblichen Komplexität des § 15a EStG ist die vom Bundesrat vorgeschlagene Umstellung auf ein wirtschaftsjahrübergreifendes Kapitaleinlagemodell im Grundsatz zu begrüßen. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass der Entwurf nicht auf eine bloße Vereinfachung der Rechtsanwendung beschränkt ist. Vielmehr führen die vorgeschlagenen Regelungen teilweise zu erheblichen materiellen Verschärfungen gegenüber dem geltenden Recht und begründen zugleich neue Auslegungs- und Abgrenzungsfragen.

Wegfall der Außenhaftung

Im Zuge der Umstellung des § 15a EStG auf das sog. „Kapitaleinlagemodell" soll der erweiterte Verlustausgleich aufgrund der Außenhaftung nach §§ 171, 172 HGB (§ 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG) entfallen. Aus Vereinfachungsgründen mag dies auf den ersten Blick naheliegen. Bei genauerer Analyse überzeugt der Wegfall der Außenhaftung jedoch nicht.

Nach der Entwurfsbegründung soll § 15a EStG den Verlustausgleich auf den zivilrechtlichen Haftungsbetrag begrenzen und nur insoweit

zulassen, als der Kommanditist wirtschaftlich belastet ist. Die Außenhaftung nach § 171 HGB ist gerade eine solche zivilrechtliche und damit auch wirtschaftliche Belastung. Sie bleibt zivilrechtlich unverändert bestehen, soll jedoch nunmehr nach der Entwurfsbegründung des Bundesrates steuerlich unberücksichtigt bleiben. Damit verfehlt der Entwurf seinen eigenen in der Begründung dargelegten Maßstab.

Dass die Außenhaftung im Gegensatz zur geleisteten Einlage nur eine bedingte Belastung ist, rechtfertigt den vollständigen Ausschluss nicht. Das geltende Recht lässt den erweiterten Verlustausgleich nur zu, wenn der Kommanditist im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung weder vertraglich ausgeschlossen noch nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist (vgl. § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG). Demnach werden nach derzeitiger Rechtslage von der (erweiterten) Außenhaftung nur Fälle erfasst, in denen die Inanspruchnahme wirtschaftlich ernsthaft droht. Hinzu kommt: Wird der Kommanditist später tatsächlich aufgrund der (erweiterten) Außenhaftung in Anspruch genommen, sollen die zuvor nur verrechenbaren Verluste nach dem Entwurf nicht nachträglich ausgleichsfähig werden. Selbst eine tatsächlich eingetretene Belastung würde sich damit regelmäßig nicht auswirken.

Vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) begegnet der Ausschluss der Außenhaftung für Zwecke des § 15a EStG daher erheblichen Bedenken. Der Gesetzgeber darf zwar typisieren. Er muss sich dabei aber am typischen Fall orientieren. Der Entwurf behandelt eine ernsthaft drohende Haftungsinanspruchnahme pauschal wie eine wirtschaftlich unbeachtliche Haftung. Damit wird u. E. die Grenze der zulässigen Typisierung überschritten.

Petitum: Der Verlustausgleich aufgrund einer Außenhaftung sollte beibehalten werden.

Abschaffung des Höchstbetrags der Gewinnzurechnung (11-Jahres-Grenze)

De lege lata ist der gem. § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG als Gewinn zuzurechnende Betrag auf einen zeitlich begrenzten „Rückschauzeitraum" von 11 Jahren begrenzt. § 15a Abs. 3 Satz 2 EStG ordnet nach derzeit geltendem Recht aus Praktikabilitätsgründen (BT-Drs. 8/3648, S. 17) an, dass der nach Abs. 3 Satz 1 als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag den Betrag der Anteile am Verlust der KG nicht übersteigen darf, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren für den betreffenden Kommanditisten ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist (Niehus/Wilke, in HHR, § 15a EStG, Rn. 157).

§ 15a Abs. 4 EStG-E vergleicht dagegen die Kapitaleinlage i.S.d. § 15a Abs. 3 EStG-E mit der Summe aller früheren ausgleichsfähigen Verluste, ohne eine zeitliche Begrenzung vorzusehen. Dies stellt gegenüber dem geltenden Recht eine materielle Verschärfung dar und kann dazu führen, dass auch Verlustnutzungen aus weit zurückliegenden Veranlagungszeiträumen nachträglich wirtschaftlich neutralisiert werden.

Rechtssystematisch überzeugt eine derart zeitlich unbeschränkte Betrachtung nicht. Die bisherige 11-Jahres-Grenze trägt dem Gedanken Rechnung, dass die Nachversteuerung früher genutzter Verluste nur innerhalb eines überschaubaren Rückschauzeitraums erfolgen soll. Vor diesem Hintergrund erscheint es auch unter Gesichtspunkten des Vertrauensschutzes und der verfahrensrechtlichen Kohärenz sachgerecht, eine entsprechende zeitliche Begrenzung beizubehalten.

Petitum: Analog zur aktuellen Rechtslage sollte die 11-Jahres-Grenze für Zwecke einer potenziellen Nachversteuerung von ausgleichsfähigen Verlusten aufgenommen werden. Dies trägt zur Rechtssicherheit und zum Rechtsfrieden bei.

(Nicht-)Erfassung von Sonderbetriebsergebnissen?

Nach geltendem Recht werden das Ergebnis aus dem Gesellschaftsvermögen einschließlich einer etwaigen Ergänzungsbilanz und das Sonderbetriebsergebnis für Zwecke des § 15a EStG getrennt betrachtet. Insbesondere werden Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben bei der Ermittlung des nach § 15a Abs. 1 EStG beschränkten Verlustanteils grundsätzlich nicht berücksichtigt.

Der Vorschlag des Bundesrates führt insoweit zu Unklarheiten. § 15a Abs. 1 EStG-E spricht von dem einem Kommanditisten zuzurechnenden „*Anteil am Verlust der Mitunternehmerschaft*", während die geltende Fassung auf den „*Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft*" abstellt. Der weiter gefasste Begriff „*Verlust der Mitunternehmerschaft*" könnte dahingehend verstanden werden, dass er auch negative Sonderbetriebsergebnisse, insbesondere Sonderbetriebsausgaben, umfasst. Demgegenüber schließt § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG-E

systematisch zutreffend Sonderbilanzen explizit von der Ermittlung der Kapitaleinlage aus.

Petitum: Es sollte klargestellt werden, dass Sonderbetriebsergebnisse bei der Ermittlung des Verlustanteils nach § 15a Abs. 1 EStG-E entsprechend der aktuellen Rechtslage unberücksichtigt bleiben. Hierzu sollte in § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG-E unverändert auf den „Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft" abgestellt werden.

Potenzielle Doppelerfassung von Gewinnen

Ein Gewinn erhöht die Kapitaleinlage nach § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG-E nur insoweit nicht, als er nach § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG-E mit verrechenbaren Verlusten aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren zu verrechnen ist. Für Gewinne, die nach § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG-E mit einem Betrag aus einer vorangegangenen Gewinnzurechnung verrechnet werden, enthält § 15a Abs. 3 EStG-E dagegen keine entsprechende Ausnahme.

Ein solcher Gewinn entfaltet daher nach dem Wortlaut eine doppelte Wirkung: Er wird einerseits mit dem Betrag aus der vorangegangenen Gewinnzurechnung verrechnet und erhöht andererseits die Kapitaleinlage und damit das künftige Verlustausgleichsvolumen. Dies dürfte dem mit der Regelung verfolgten Ziel widersprechen. Das folgende Beispiel verdeutlicht die Problematik:

Jahr 01:

A ist alleiniger Kommanditist einer GmbH & Co. KG. A leistet eine Einlage von 100. Im selben Jahr entsteht ein Verlust von 100. Der Verlust ist vollständig ausgleichsfähig. Die Kapitaleinlage nach § 15a Abs. 3 EStG-E beträgt 100. Die Summe der ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste beträgt ebenfalls 100.

Jahr 02:

A tätigt eine Entnahme von 100. Dadurch sinkt die Kapitaleinlage auf 0. Da die Summe der ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste von 100 die Kapitaleinlage zum Ende des Wirtschaftsjahres übersteigt, kommt es nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG-E zu einer Gewinnzurechnung von 100. Zugleich vermindert sich die Summe der ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste nach § 15a Abs. 4 Satz 3 EStG-E auf 0. Der zugerechnete Betrag kann nach § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG-E mit späteren Gewinnen verrechnet werden.

Jahr 03:

Die KG erzielt einen Gewinn von 100. Dieser wird vollständig mit dem Betrag aus der Gewinnzurechnung des Jahres 02 verrechnet, vgl. § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG-E. Nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG-E erhöht der Gewinn gleichwohl die Kapitaleinlage auf 100, weil die dort geregelte Ausnahme nur die Verrechnung mit Verlusten nach § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG-E erfasst, nicht aber die Verrechnung nach § 15a Abs. 4 Satz 2 EStG-E.

Jahr 04:

Im Jahr 04 erzielt die KG einen Verlust von 100. Dieser wäre aufgrund der auf 100 erhöhten Kapitaleinlage vollständig ausgleichs- oder abzugsfähig.

Im Ergebnis würde der Gewinn des Jahres 03 damit doppelt berücksichtigt: zum einen bei der Verrechnung des aus der Gewinnzurechnung des Jahres 02 stammenden Betrags und zum anderen durch die Schaffung neuen Verlustausgleichsvolumens. Wirtschaftlich steht dem neu geschaffenen Verlustausgleichsvolumen keine erneute Einlage oder sonstige zusätzliche Belastung des Kommanditisten gegenüber.

Petitum: Die geplante Neuregelung sollte im Rahmen einer schriftlichen Anhörung mit angemessenen Rückmeldefristen zur öffentlichen Diskussion gestellt und auf systematische Kohärenz und Widerspruchsfreiheit geprüft werden.

Unspezifische Generalklausel des § 15a Abs. 6 EStG-E

§ 15a Abs. 6 EStG-E erstreckt die Vorschrift des § 15a EStG-E auf weitere Unternehmer, soweit deren Haftung derjenigen eines Kommanditisten vergleichbar ist. Als Regelbeispiele werden nur noch stille Gesellschafter und Gesellschafter ausländischer Personengesellschaften genannt. Demgegenüber werden mehrere, bislang ausdrücklich in § 15a Abs. 5 EStG geregelte Fallgruppen nicht mehr aufgeführt.

Es bleibt daher unklar, ob diese Fallgruppen in Zukunft weiterhin erfasst werden und nach welchen Kriterien die Vergleichbarkeit der Haftung zu beurteilen ist. Klärungsbedürftig ist insbesondere, ob es auf die zivilrechtliche Haftungsstruktur, die wirtschaftliche Verlusttragung oder die Möglichkeit einer tatsächlichen Inanspruchnahme ankommen soll.

Petitum: Die Voraussetzungen einer „vergleichbaren Haftung" sollten näher bestimmt und die bislang ausdrücklich erfassten Fallgruppen entweder beibehalten oder in der

Gesetzesbegründung eindeutig eingeordnet werden.

Fehlende Korrespondenz bei nicht abziehbaren Betriebsausgaben

Nicht abziehbare Betriebsausgaben mindern nach § 15a Abs. 3 EStG-E die Kapitaleinlage, führen aufgrund ihrer außerbilanziellen Hinzurechnung jedoch nicht zu einem entsprechenden (verrechenbaren) Verlust. Zugleich führen nicht abziehbare Betriebsausgaben zu einer steuerbilanziellen Minderung des Kapitalkontos. Bei einer späteren Veräußerung oder Aufgabe erhöht ein negatives Kapitalkonto den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn, ohne dass ein korrespondierender verrechenbarer Verlust nach § 15a EStG-E zur Verfügung steht. Die bereits nach geltendem Recht mögliche Inkongruenz zwischen negativem Kapitalkonto und verrechenbarem Verlust wird durch das Kapitaleinlagemodell nicht beseitigt.

Petitum: Es sollte sichergestellt werden, dass die gewinnerhöhende Berücksichtigung eines negativen Kapitalkontos bei Veräußerung oder Aufgabe nicht zu einer endgültigen Doppelbelastung führt, soweit das negative Kapitalkonto auf steuerlich nicht abziehbaren Betriebsausgaben beruht.

Zeitliche Anwendung

Nach § 52 Abs. 24 Sätze 6 und 7 EStG-E soll die Neuregelung erstmals anzuwenden sein, sobald die technischen Voraussetzungen dafür vorliegen. Aus diesem Grund wird eine Ermächtigungsgrundlage vorgesehen, wonach die Neuregelung in dem VZ zur Anwendung kommt, der auf den VZ folgt, in dem das BMF den Abschluss der Programmierarbeiten bekannt gibt.

Faktisch wird der Anwendungsbeginn in die Hände der Verwaltung gelegt. Für Steuerpflichtige und Berater ist nicht hinreichend absehbar, zu welchem Zeitpunkt die bisherigen Berechnungs- und Dokumentationssysteme auf das neue Kapitaleinlagemodell umzustellen sind. Erforderlich ist daher zumindest eine angemessene Vorlaufzeit zwischen der Bekanntgabe und der erstmaligen Anwendung.

Petitum: Das Gesetz sollte einen hinreichend bestimmten Anwendungszeitpunkt (z.B. „nicht vor dem VZ 2029“) oder zumindest eine verbindliche Mindestvorlaufzeit von z.B. 24 Monaten vorsehen, damit die Umstellung nicht zu unverhältnismäßigen Nachteilen für die Steuerpflichtigen führt.

Gewinnzurechnung aufgrund früherer Außenhaftungsverluste

Nach geltendem Recht können Verluste aufgrund einer bestehenden Außenhaftung des Kommanditisten ausgleichs- oder abzugsfähig sein, obwohl ihnen keine entsprechende Kapitaleinlage gegenübersteht. Da der Vorschlag des Bundesrates den Verlustausgleich aufgrund der Außenhaftung abschafft (vgl. unsere Kritik hierzu oben) und künftig allein auf die Kapitaleinlage abstellt, kann die Summe der nach bisherigem Recht ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste die Kapitaleinlage bei erstmaliger Anwendung des neuen Rechts übersteigen.

Werden solche „Altverluste“ ohne besondere Übergangsregelung in die nach § 15a Abs. 5 EStG-E festzustellende Summe der ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste übernommen, kann der Systemwechsel eine Gewinnzurechnung nach § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG-E auslösen. Denn danach ist dem Kommanditisten der Betrag als Gewinn zuzurechnen, um den die zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellte Summe der ausgleichs- oder abzugsfähigen Verluste die Kapitaleinlage am Ende des laufenden Wirtschaftsjahres übersteigt.

Eine allein durch den Übergang auf das neue Kapitaleinlagemodell ausgelöste Gewinnzurechnung wäre nicht sachgerecht. Sie würde einen nach bisherigem Recht ordnungsgemäß gewährten Verlustausgleich durch eine Gewinnzurechnung pönalisieren, ohne dass im Umstellungsjahr eine Entnahme oder sonstige Minderung der wirtschaftlichen Verlusttragung eingetreten ist.

Eine solche Gewinnzurechnung dürfte in vielen Fällen einen erheblichen Umfang annehmen und es besteht die Gefahr, dass über viele Jahre hinweg Verluste nicht nutzbar sind, da kurzfristig keine entsprechenden Einlagen geleistet werden können. Daher bedarf es einer ausdrücklichen Übergangsregelung, die eine Gewinnzurechnung aufgrund solcher Altverluste ausschließt.

Petitum: Es sollte durch eine ausdrückliche Übergangsregelung sichergestellt werden, dass Verluste, die vor der erstmaligen Anwendung des neuen § 15a EStG aufgrund einer Außenhaftung ausgleichs- oder abzugsfähig waren, bei der Anwendung des § 15a Abs. 4 Satz 1 EStG-E keine allein durch den Systemwechsel bedingte Gewinnzurechnung auslösen. Dies könnte z.B. durch eine gesetzliche Fiktion einer Einlage i.S.d. § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG-E

in Höhe der in der Vergangenheit ausgleichsfähigen Verluste aufgrund der (erweiterten) Außenhaftung erfolgen.

Zu geringe Beratungszeit

Wie die bisherigen Ausführungen zeigen, gehen mit der vorgeschlagenen Systemumstellung zahlreiche komplexe Fragestellungen einher, die eine große Zahl von Steuerpflichtigen betreffen und für die im vorliegenden Gesetzestext noch keine hinreichend überzeugenden Lösungen gefunden sind. Zugleich lässt der fortgeschrittene Stand des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2026 nur noch wenig Zeit, bis der Bundestag Mitte November 2026 einen finalen Gesetzestext beschließen soll. Es erscheint daher wenig überzeugend, die Neufassung von § 15a EStG unter unnötigem Zeitdruck mit dem JStG 2026 zu verabschieden.

Petitum: Sofern eine Neufassung von § 15a EStG im Sinne des Kapitaleinlagemodells ernsthaft erwogen wird, sollte die Neuregelung in ein anderes Gesetzgebungsverfahren ausgelagert werden, in dem deutlich mehr Zeit zur fachlichen Auseinandersetzung besteht. Idealerweise sollte ein überarbeiteter Entwurf bereits über das bewährte vorparlamentarische Verfahren als Diskussions- und/oder Referentenentwurf externen Sachverständigen vorgelegt werden. Um die Details der komplexen Neuregelung nachvollziehbarer zu gestalten, sollten der Begründung Berechnungsbeispiele beigefügt werden.

8.5 Einschränkung des Nachweises einer kürzeren Gebäudenutzungsdauer auf den Herstellungszeitpunkt, § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG-E

Die geltende Regelung des § 7 Abs. 4 EStG verbindet typisierte Abschreibungssätze mit der Möglichkeit, eine tatsächlich kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen. Sie begrenzt damit den Verwaltungsaufwand, ohne den Steuerpflichtigen an eine Typisierung zu binden, die im Einzelfall von den tatsächlichen Verhältnissen abweicht.

Der Vorschlag des Bundesrates, eine kürzere Nutzungsdauer nur noch zu berücksichtigen, wenn deren Ursache bereits bei Fertigstellung des Gebäudes vorlag, würde den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG unangemessen einschränken. Dies geht deutlich über das erklärte Ziel hinaus, als Reaktion auf die jüngere BFH-Rechtsprechung wieder höhere Anforderungen an den Nachweis einer kürzeren Nutzungsdauer zu stellen.[2] Die Regelung mag für Herstellungsfälle einen gewissen Sinn ergeben, jedoch erscheint sie für Folgeerwerbe unangemessen überschießend. In Anschaffungsfällen ist nämlich regelmäßig ein Teil der ursprünglichen Nutzungsdauer bereits abgelaufen, weshalb es allein sachgerecht erscheint, auf die Restnutzungsdauer abzustellen. Mithin stellt sich die Thematik der kürzere Nutzungsdauer vor allem in Anschaffungsfällen, so dass der diskutierte Zusatz den Anwendungsbereich des § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG für nahezu sämtliche Fälle ausschließen würde. Maßgeblich können daher nur die Verhältnisse im Erwerbszeitpunkt sein; die Umstände im Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes sind in Folgejahren schlichtweg nicht mehr relevant.

Zudem können sich die für die Nutzungsdauer maßgeblichen Umstände erst nach Fertigstellung ergeben oder verändern (bspw. durch Alterungsprozesse oder äußere Einwirkungen). Auch der BFH hat zuletzt eine auf Grundlage eines Gutachtens ermittelte kürzere Nutzungsdauer anerkannt, bei der solche Umstände in die Bewertung eingeflossen sind.[3] Eine Beschränkung auf bereits bei Fertigstellung bestehende Ursachen würde daher die Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse erheblich erschweren.

Petitum: § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG sollte in seiner derzeitigen Form beibehalten werden.

8.6 Anteilstausch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen, § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E

Der Bundesrat schlägt vor, den Anwendungsbereich der Sonderregelung für den Anteilstausch bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen auf einen gesellschaftsrechtlich bedingten Tausch von Aktien i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG oder vergleichbarer ausländischer Aktien gegen entsprechende Aktien zu beschränken (§ 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E, Ziff. 7). Damit fielen z.B. nicht depotverwahrte GmbH-Anteile nicht mehr unter die Norm. Dies entspreche dem ursprünglichen Ziel des Gesetzgebers bei Einführung der Vorschrift. Zudem könne man so bestimmte Gestaltungskonstellationen

[2] BFH-Urteil vom 28.07.2021 (IX R 25/19) und BFH-Urteil vom 23.01.2024 (IX R 14/23).

[3] BFH-Urteil vom 07.10.2025 (IX R 26/24).

unterbinden. Die Bundesregierung stimmt dem Vorschlag zu.

Die Begründung, die Beschränkung entspreche dem ursprünglichen Ziel der Vorschrift, überzeugt nicht. Zwar sollte § 20 Abs. 4a EStG die Abgeltungsteuer insbesondere für die zum Steuerabzug verpflichteten Kreditinstitute praktikabler machen. Der Gesetzgeber hat die Regelung jedoch bewusst nicht auf das Steuerabzugsverfahren beschränkt. Stattdessen wurde die Vorschrift als materiell-rechtliche Norm ausgestaltet, die ausdrücklich auch die Veranlagung entlasten sollte (BT-Drs. 16/10189, S. 50). Mit dem JStG 2010 wurde der Anwendungsbereich gerade deshalb auf Inlandsfälle erweitert.

Soweit der Bundesrat Gestaltungen außerhalb des Anwendungsbereichs von Kapitalmarkttransaktionen verhindern möchte, liegt der Ansatzpunkt nicht in der Verwahrform, sondern im Tatbestandsmerkmal der „gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen". Dessen Reichweite ist seit seiner Einführung ungeklärt. Eine Präzisierung dieses Merkmals wäre zielgenauer und würde zugleich Rechtssicherheit schaffen.

Die vorgeschlagene Regelung ist überschießend. Durch die Änderung würde der Anteilstausch mit nicht depotverwahrten Beteiligungen im Privatvermögen grundsätzlich nicht mehr steuerneutral erfolgen können, sondern stets zu einer Aufdeckung der stillen Reserven führen, obwohl bei dem betreffenden Anteilseigner regelmäßig kein Liquiditätszufluss erfolgt. Diese Ungleichbehandlung von nicht depotverwahrten Anteilen gegenüber depotverwahrten Anteilen dürfte jedenfalls fraglich sein.

Ferner würde die Beschränkung der Vorschrift die steuerliche Behandlung von Mitarbeiterbeteiligungen am Arbeitgeberunternehmen unbeabsichtigt verschärfen. Denn wenn eine solche Beteiligung durch eine Umstrukturierung des Arbeitgeberunternehmens getauscht wird, wäre dies für den beteiligten Arbeitnehmer nicht länger steuerneutral. Insbesondere bei den im Bereich der Mitarbeiterbeteiligung typischen Kleinbeteiligungen unterhalb von einem Prozent könnte ein steuerneutraler Anteilstausch auch nicht rechtssicher durch § 21 UmwStG erreicht werden. Die mit den letzten Reformen zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen bezweckte Stärkung der Beteiligungskultur würde erheblich konterkariert, wenn beteiligte Arbeitnehmer ohne ihr Zutun eine zusätzliche Besteuerung und zusätzlichen Aufwand durch Deklarations- und Bewertungsvorgänge fürchten müssten. Darüber hinaus steht eine Regelung, die Umwandlungen im unternehmerischen Bereich zusätzlich erschwert, im Gegensatz zu dem Ziel, die Standortattraktivität in Deutschland zu erhöhen.

Petitum: Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung an § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E sollte nicht umgesetzt werden. Soweit Gestaltungen außerhalb von Kapitalmarkttransaktionen verhindert werden sollen, sollte stattdessen das Tatbestandsmerkmal der „gesellschaftsrechtlichen Maßnahmen, die von den beteiligten Unternehmen ausgehen" präzisiert werden. Hilfsweise sollte eine Ausnahme für Fälle des Anteilstauschs im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungen geschaffen werden und gesetzlich klargestellt werden, dass für Beteiligungen von weniger als 1 % im Privatvermögen, die nicht unter § 20 Abs. 4a Satz 1 EStG-E fallen, die §§ 13, 21 UmwStG uneingeschränkt Anwendung finden.

8.7 Anpassungen in Bezug auf den schädlichen Beteiligungserwerb nach § 8c Abs. 1 KStG

Der Bundesrat schlägt vor, durch die Einfügung eines § 8c Abs. 1 Satz 9 KStG-E ausdrücklich auch Verluste nach §§ 2a, 15 Abs. 4, 15a und 15b EStG als nicht genutzte Verluste i.S.d. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG zu erfassen. In der Folge würden diese bei einem schädlichen Beteiligungserwerb untergehen. Der Bundesrat schlägt zudem vor, dass §§ 8c, 8d KStG bei der Berechnung des für die Hinzurechnungsbesteuerung maßgeblichen Hinzurechnungsbetrags sinngemäß gelten sollen. Die Bundesregierung stimmt den Vorschlägen zu.

Auf eine Verschärfung der Regelungen zum schädlichen Beteiligungserwerb sollte verzichtet werden. Die ursprünglich zur Vermeidung von Mantelkäufen eingeführten Regelungen der §§ 8c und 8d KStG erschweren Umstrukturierungen bereits in ihrer derzeitigen Ausgestaltung über das notwendige Maß hinaus. Dies entspricht ebenfalls der Meinung der BMF-Expertenkommission „Vereinfachte Unternehmensteuer".

Entsprechendes gilt für die vorgeschlagenen Anpassungen bei der Hinzurechnungsbesteuerung. Die ohnehin hohe Komplexität des Systems der Hinzurechnungsbesteuerung würde durch die Änderung weiter erhöht werden,

während die Aufkommenswirkung der Anpassung überschaubar sein dürfte.

Beide Änderungsvorschläge sind dazu geeignet, die Attraktivität des Standorts Deutschland zu beeinträchtigen.

Petitum: Die vom Bundesrat vorgeschlagene Erweiterung des Anwendungsbereichs von § 8c Abs. 1 KStG sollte nicht umgesetzt werden. Statt einer Verschärfung sollten Erleichterungen für Steuerpflichtige geprüft werden, bspw. durch eine Erhöhung der Anforderungen an einen substanziellen schädlichen Gesellschafterwechsel. In jedem Fall sollte vor einer Verschärfung des § 8c KStG das vor dem Bundesverfassungsgericht anhängige Verfahren abgewartet werden (vgl. 2 BvL 19/17).

8.8 Beschränkung des Betriebsausgaben- und Werbungskostenabzugs bei Barzahlungen

Das vom Bundesrat verfolgte Ziel, Steuerhinterziehung und Schwarzarbeit durch eine bessere Nachvollziehbarkeit von Zahlungsströmen zu bekämpfen, ist grundsätzlich nachvollziehbar. Ein generelles Abzugsverbot für bar bezahlte Betriebsausgaben und Werbungskosten erscheint jedoch überschießend.

Anders als bei haushaltsnahen Dienstleistungen (§ 35a EStG) oder energetischen Sanierungsmaßnahmen (§ 35c EStG), bei denen eine unbare Zahlung gesetzlich zwingend vorgeschrieben ist, würde die neu vorgeschlagene Regelung ein sehr breites Spektrum an Aufwendungen erfassen, darunter alltägliche Warenkäufe, Arbeitsmittel oder geringwertige Wirtschaftsgüter, bei denen nicht von einer erhöhten Missbrauchsgefahr (z.B. sog. Schwarzarbeit) auszugehen ist.

Zudem bestehen bereits nach den allgemeinen Nachweis- und Mitwirkungspflichten, insbesondere nach § 160 AO, Anforderungen an den Nachweis betrieblicher Aufwendungen und die Benennung des Zahlungsempfängers, bei deren Nichterfüllung dem Steuerpflichtigen der Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug versagt wird. Die Missbrauchsbekämpfung sollte daher gezielt an risikobehafteten Sachverhalten ansetzen und nicht allein an die Zahlungsart anknüpfen.

Petitum: Ein pauschales Abzugsverbot für bar bezahlte Betriebsausgaben und Werbungskosten sollte nicht eingeführt werden. Einschränkungen sollten zielgerichtet auf besonders missbrauchsanfällige Sachverhalte begrenzt werden.

8.9 Änderung von Bescheiden nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung, § 172 Abs. 1 Satz 3 AO

Nach § 172 Abs. 1 Satz 3 AO kann ein Steuerbescheid i.S.d. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO zugunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn der Steuerpflichtige vor Ablauf der Klagefrist einen entsprechenden Antrag stellt oder der Änderung zugestimmt hat. Dies eröffnet dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit, auch nach der Einspruchsentscheidung noch eine Änderung des Steuerbescheids zu beantragen, ohne eine Klage erheben zu müssen. Der Bundesrat schlägt vor, § 172 Abs. 1 Satz 3 AO zu streichen; die Bundesregierung stimmt dem zu.

Nach unserer Ansicht sollte die Streichung von § 172 Abs. 1 Satz 3 AO überdacht werden. Die bisherige Regelung erweitert für die Steuerpflichtigen die Rechtsschutzmöglichkeiten gegen belastende Steuerbescheide, indem sie einen Antrag auf „schlichte" Änderung des Steuerbescheids zugunsten der Steuerpflichtigen nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO auch noch während der Klagefrist nach einer Einspruchsentscheidung ermöglicht.

Die Ausführungen des Bundesrats zur Begründung seines Vorschlags stellen die Verhältnisse nicht vollständig dar. Wenn der Bundesrat dort Fälle anführt, bei denen die Regelung dazu benutzt wird, zunächst unvollständige Steuererklärungen „gefahrloser" einzureichen und erst nach ergangener Einspruchsentscheidung innerhalb der Klagefrist zu vervollständigen, mag dies vorkommen. Es dürfte sich dabei aber um Einzelfälle handeln, da eine mehrfache Abgabe von Steuererklärungen in unterschiedlichen Fassungen einen zusätzlichen Aufwand für die Steuerpflichtigen bedeutet.

Sollten die Steuerpflichtigen zukünftig gezwungen sein, anstatt eines schlichten Änderungsantrags nach § 172 Abs. 1 Satz 3 AO Klage beim Finanzgericht zu erheben, wäre nicht nur der Rechtsschutz für die Steuerpflichtigen erheblich erschwert. Ein finanzgerichtliches Verfahren bewirkt auch auf Seiten der Finanzverwaltung einen massiv erhöhten Aufwand gegenüber der Bearbeitung eines schlichten Änderungsantrags, aufgrund seiner Dauer und des sehr förmlichen Verfahrens. Und wenn der Bundesrat ausführt, dass vor dem Hintergrund

sinkender Klagezahlen eine Entlastung der Finanzgerichte nicht mehr erforderlich sei, wird übersehen, dass ein Verfahren vor dem Finanzgericht (1. Instanz) nach unserer Erfahrung zumeist zwei Jahre und länger bis zur mündlichen Verhandlung dauert. Solange dieser Zeitraum nicht deutlich reduziert worden ist, sollten gesetzgeberische Maßnahmen zur erneuten Belastung der Finanzgerichte unterbleiben.

Das Argument des Bundesrats, seit der Änderung der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 27.10.2020, VIII R 30/17), nach der ein Antrag auf schlichte Änderung auch dann zulässig ist, wenn mit ihm lediglich die erneute Überprüfung einer bereits im Einspruchsverfahren entschiedenen Rechtsfrage begehrt wird, komme es zu einer unnötigen Mehrfachbefassung der Finanzbehörden, lässt sich nach unserer Ansicht entkräften: Die Finanzverwaltung sollte ihre Rechtsansicht in solchen Fällen zwar überdenken, kann den Änderungsantrag bei fehlenden neuen Argumenten des Steuerpflichtigen zur Sach- oder Rechtslage jedoch zeitnah und ressourcenschonend bescheiden, indem sie ihre bisherige Entscheidung sachlich wiederholt.

Da die vom Bundesrat als entbehrlich angesehene Regelung dem Rechtsschutz zugunsten der Steuerpflichtigen dient, ist der Hinweis des Bundesrates auf eine frühere Rechtsklarheit für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung sehr ambivalent.

Vom Bundesrat offenbar gänzlich übersehen worden ist, dass die abstrakte Regelung des § 172 Abs. 1 Satz 3 AO auch Rechtsschutz- und Entlastungsmöglichkeiten für ungewöhnliche Konstellationen bietet. So war bei Einführung des neuen Grundsteuerrechts, gegen das bei zahlreichen Konstellationen (Sachverhalte und landesgesetzliche Regelungen) Bedenken gegen dessen Verfassungsmäßigkeit bestanden, zunächst unklar, ob die gegen die neuen Grundlagenbescheide eingelegten Einsprüche von den Finanzverwaltungen ruhend gestellt werden, obwohl damals noch keine Verfahren anhängig waren, auf die ein Antrag auf Ruhen der Einsprüche gemäß § 363 Abs. 2 Satz 2 AO hätte gestützt werden können. Hätten die Finanzverwaltungen die auf die Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit gestützten Einsprüche nicht ruhen lassen, hätte für die Steuerpflichtigen die Möglichkeit bestanden, nach Ergehen der Einspruchsentscheidungen noch – hier sehr sorgfältig formulierte – vorsorgliche Änderungsanträge nach § 172 Abs. 1 Satz 3 AO zu stellen, um ggf. von einer zukünftigen Feststellung der Verfassungswidrigkeit der Grundsteuerregelungen und den danach ergehenden, unter Umständen rückwirkenden, geänderten gesetzlichen Regelungen zu profitieren. Auch in diesen Fällen wären die Steuerpflichtigen dann nicht gezwungen gewesen, zur Korrektur der Grundlagenbescheide Klagen vor den Finanzgerichten zu erheben, um die Bestandskraft der Bescheide zu verhindern, wodurch zahlreiche Klagen und erheblicher Aufwand auf allen Seiten (Gerichte und Parteien) hätten verhindert werden können.

Petitum: Um die bisherigen Rechtsschutzmöglichkeiten der Steuerpflichtigen zu erhalten und die Finanzgerichtsbarkeit nicht zu belasten, sollte von einer Streichung von § 172 Abs. 1 Satz 3 AO abgesehen werden.

EY | Shape the future with confidence

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 18 Standorten.

© 2026 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

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 Shape the future with confidence

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 der EY Tax GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweilig en Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.