

Wachstumschancengesetz

Übersicht

Stand: Regierungsentwurf vom 30.08.2023



Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Änderungen im Einkommensteuerrecht	3
2.1	Zinsschranke	3
2.1.1	Anpassung Eigenkapital-Escape und Konzernklausel	4
2.1.2	Beibehaltung der Freigrenze und Einführung einer Anti-Fragmentierungsregel	4
2.1.3	Anpassung der Definition der Zinsaufwendungen	5
2.1.4	(Anteiliger) Untergang des EBITDA- und Zinsvortrags	5
2.1.5	(Öffentliche) Förderung von Infrastruktur-Projekten	6
2.2	Zinshöhenschranke	6
2.2.1	Entlastungsmöglichkeit	6
2.2.2	Substanzausnahme	6
2.3	Nichtanwendung der Zinshöhenschranke bei Anpassung des Zinssatzes	7
2.4	Verlustrücktrag und -vortrag	7
2.5	Thesaurierungsbegünstigung	8
2.6	Steuerliche Abschreibungsregelungen	9
2.6.1	Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten	9
2.6.2	Degressive AfA für bewegliche WG	9
2.6.3	AfA für Wohngebäude	9
2.6.4	Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG	10
2.7	Weitere Änderungen im EStG (u.a.)	10
3	Änderungen im Körperschaftsteuerrecht	11
3.1	Anpassung des Optionsmodells	11
3.2	Weitere Änderungen im KStG	12
4	Änderungen im Gewerbesteuerrecht	12
4.1	Gewerbesteuerliche Verlustnutzung	12
4.2	Erweiterte Grundstückskürzung	13
5	Änderungen im UmwStG	13
5.1	Nachspaltungsveräußerungssperre	13
5.2	Weitere Änderungen im UmwStG	14
6	Änderungen im Umsatzsteuerrecht	14
6.1	Einführung einer eRechnung	14
6.2	Weitere Änderungen im UStG	15
7	Änderungen in der AO	16
7.1	Anpassungen an das MoPeG	16
7.2	Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen	17
7.2.1	Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen	17
7.2.2	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	19
7.2.3	Verpflichtete Personen	19
7.2.4	Verfahren und Sanktionen	20
7.2.5	Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)	21
7.3	Teilnahme am internationalen Risikobewertungsverfahren	21
7.4	Weitere Änderungen in der AO	23
8	Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)	23
8.1	Gleichzeitige Prüfung	23
8.2	Gemeinsame Prüfung	24
9	Änderungen im GrEStG	25
10	Änderungen im ErbStG und BewG	25
11	Prämie für Klimaschutzinvestitionen	26
11.1	Voraussetzungen und Anwendungsbereich	26
11.2	Förderzeitraum	26
11.3	Bemessungsgrundlage und Förderhöhe	27
11.4	Verfahren und EU-Beihilferecht	27
12	Forschungszulage	28
12.1	Förderung investiver Aufwendungen	28

Inhaltsverzeichnis

12.2	Auftragsforschung	29
12.3	Förderhöhe	29
12.4	Auszahlung, Verfahren	29
13	Änderungen im Investmentsteuergesetz	30

1 Einleitung

Der am 30.08.2023 beschlossene Regierungsentwurf eines „Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ (sog. Wachstumschancengesetz, WtChancenG) fällt mit geplanten Entlastungen i.H.v. gut 7 Mrd. Euro (sog. volle Jahreswirkung) etwas umfangreicher aus als der am 14.07.2023 vorgestellte Referentenentwurf. Allerdings ist festzuhalten, dass mehrere der entlastenden Maßnahmen (z.B. in den Bereichen der steuerlichen Abschreibungen und der Verlustverrechnung) zeitlich befristet sind.

Das Ziel des Gesetzes, Investitionsimpulse zu setzen, soll u.a. durch die Umsetzung mehrerer Projekte aus dem Koalitionsvertrag im Bereich der Unternehmensbesteuerung, von denen einige zuletzt für ein sog. Steuerfairnessgesetz im Gespräch waren, erreicht werden. Hinzu kommen ergänzende, seit Anfang 2023 seitens des BMF diskutierte Entlastungsmaßnahmen. Umgesetzt werden sollen insbesondere eine Klimaschutz-Investitionsprämie, eine erweiterte Forschungszulage, Verbesserungen für Personengesellschaften, eine Erweiterung des Verlustabzugs sowie verbesserte steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten. Als Gegenfinanzierung sollen insbesondere eine überarbeitete Zinsschranke mit samt Zinshöhenschranke und eine Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen dienen.

Anders als in den vergangenen Monaten diskutiert, enthält der Entwurf dagegen keine Einführung einer Liste von Staaten, die aus deutscher Sicht zuzüglich zu den Staaten auf der EU-Blacklist als Steueroasen zu qualifizieren sind. Auch Maßnahmen gegen sog. Gewerbesteuroasen sind vorerst nicht enthalten.

Am 20.10.2023 soll der Bundesrat zum Entwurf des Wachstumschancengesetzes Stellung nehmen, bevor die parlamentarischen Beratungen im Bundestag beginnen. Das Gesetzgebungsverfahren soll bis Jahresende 2023 abgeschlossen sein.

Diese Übersicht stellt die wesentlichen steuerlichen Maßnahmen des Wachstumschancengesetzes dar.

2 Änderungen im Einkommensteuerrecht

2.1 Zinsschranke

Mit der Einführung der Zinsschranke des § 4h EStG mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I 2007, S. 1912) beabsichtigte der Gesetzgeber, das inländische Steuersubstrat zu sichern. Die gewinnabhängige Abzugsbeschränkung sollte für einen Konzern ein Anreiz sein, Gewinne ins Inland zu verlagern, da so die Abzugsmöglichkeiten für den Fremdfinanzierungsaufwand verbessert werden können. Im Ergebnis sollte die Zinsschranke als Missbrauchsvorschrift einer unerwünschten Gewinnverlagerung ins Ausland entgegenwirken und somit nur in Fällen, in denen eine Gefahr der Abwanderung deutsches Steuersubstrat besteht, zum Tragen kommen.

Zinsaufwendungen eines Betriebs sind gemäß § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG de lege lata nur in Höhe des Zinsertrags, darüber hinaus nur bis zur Höhe des verrechenbaren EBITDA, abziehbar. Abweichend davon wird der vollständige Abzug der Zinsaufwendungen gewährt, wenn die Nettozinsaufwendungen die Freigrenze von 3 Millionen Euro nicht übersteigen, der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (sog. Konzern- oder Stand-alone-Klausel) oder, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote (das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme) am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (sog. Eigenkapital-Escape). Dabei ist ein Unterschreiten der Konzerneigenkapitalquote um bis zu 2 Prozentpunkten unschädlich. Die derzeitige Vorschrift des § 4h EStG sieht sich verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt.¹

Mit dem WtChancenG soll die Zinsschranke i.S.v. § 4h EStG laut Gesetzesbegründung an die Vorgaben der der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD-Richtlinie) angepasst werden, die hierfür eine Frist bis zum 31.12.2023 gewährt.

¹ BFH-Beschluss vom 14.10.2015, I R 20/15, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 1/16.

Damit korrespondierend soll die Zinsschranke auch für das Körperschaftsteuer-Regime angepasst werden (§ 8a KStG).

2.1.1 Anpassung Eigenkapital-Escape und Konzernklausel

Mit dem WtChancenG soll sowohl die Konzernklausel nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b) EStG als auch der Eigenkapital-Escape nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) EStG an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie angepasst werden.² Der Referentenentwurf sah hier noch eine Streichung der beiden Escape-Regelungen vor.

Die Konzern-Klausel soll nach dem Regierungsentwurf nur erfüllt sein, wenn der Steuerpflichtige keiner Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG nahesteht und über keine Betriebsstätte außerhalb des (Wohn-)Sitzstaats, des Staats des gewöhnlichen Aufenthalts oder der Geschäftsleitung verfügt (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG-E). Korrespondierend zu dieser neuen Definition des Stand-Alone-Merkmals soll § 8a Abs. 2 KStG gestrichen werden.

Der Eigenkapital-Escape bleibt im Wesentlichen bestehen, jedoch soll bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote die Erhöhung des Eigenkapitals um die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil entfallen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 5 EStG). Wohl in Folge eines Redaktionsversehens wäre durch diese Gesetzesanpassung darüber hinaus ein im Konzernabschluss enthaltener Firmenwert zu kürzen (statt wie bisher hinzuzurechnen), falls dies nicht noch korrigiert wird. Zu der Anpassung des Eigenkapital-Escape bei der Einkommensteuer wird § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG ebenfalls neu gefasst und zunächst an die ATAD-Richtlinie hinsichtlich der maßgeblichen Beteiligungsgrenze angepasst („mindestens“ statt „mehr als“).

Daneben werden weitere Anpassungen in Reaktion auf die Entscheidung des BFH mit Urteil vom 11.11.2015 (I R 57/13)³ bei der schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorgenommen. Der vollständige Zinsabzug aufgrund der Anwendung der Escape-Klausel durch einen Eigenkapitalquotenvergleich zwischen dem betreffenden Betrieb und dem zugehörigen Konzern ist nur möglich, wenn keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung nach § 8a Abs. 3 KStG vorliegt. Eine solche setzt voraus, dass Zinszahlungen an einen mittelbar oder unmittelbar zu mehr als einem Viertel am Kapital beteiligten Gesellschafter nicht mehr als 10 Prozent des Zinsaufwandsüberschusses des jeweiligen Betriebs ausmachen. Für das Vorliegen einer schädlichen Fremdfinanzierung muss es sich dabei gem. § 8a Abs. 3 Satz 2 KStG nach wie vor um Verbindlichkeiten handeln, die in dem die in einem voll konsolidierten Konzernabschluss nach § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchstabe c EStG ausgewiesen sind oder einen schädlichen Rückgriff auslösen. Das Fehlen einer schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung ist dabei für alle Betriebe des Zinsschrankenkonzerns nachzuweisen.

Der BFH hatte seinerzeit pro Steuerpflichtigen entschieden, dass bei der Prüfung der 10-Prozent-Grenze bei der schädlichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung Vergütungen für Fremdkapital der einzelnen qualifiziert beteiligten Gesellschafter entgegen der Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 04.07.2008, Rz. 82) nicht zusammenzurechnen sind. Dass jeder qualifiziert Beteiligte i.S.d. Vorschrift isoliert betrachtet werden muss, ergibt sich laut BFH aus dem eindeutigen Wortlaut des § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG („an einen [...] Gesellschafter“). Der Wortlaut soll nun dahingehend angepasst und somit die Verwaltungsauffassung gesetzlich implementiert werden. Damit strebt der Gesetzgeber hier eine Nichtanwendungsgesetzgebung in Bezug auf das o.g. BFH-Urteil an, obwohl das Urteil durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und in den Körperschaftsteuerhinweisen (H 8a KStHE) bislang über den entschiedenen Einzelfall hinaus in der Verwaltungspraxis anzuwenden war.

2.1.2 Beibehaltung der Freigrenze und Einführung einer Anti-Fragmentierungsregel

Während der Referentenentwurf noch vorsah, die bisherige Freigrenze in einen Freibetrag umzuwandeln, sieht der Regierungsentwurf vor, die bisherige Freigrenze i.H.v. 3 Mio. Euro beizubehalten. Während die Freigrenze nach derzeitiger Gesetzeslage individuell betriebsbezogen, d.h. pro Gesellschaft,

² Dass die Vorgaben der ATAD in dieser Weise auszulegen sind, ist aber keinesfalls zwingend, vgl. EY-Stellungnahme zum Referentenentwurf des WtChancenG, Kapitel 5.1.

³ Das Urteil wurde 2017 im Bundessteuerblatt veröffentlicht und seitdem über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet (BStBl. II 2017, S. 319).

in Anspruch genommen werden kann, soll die Freigrenze künftig in Fällen eines gleichartigen Betriebs nur einmal gewährt werden. So sollen gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) Satz 2 EStG-E gleichartige Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung einer Person oder Personengruppe stehen oder auf deren Leitung jeweils dieselbe Person oder Personengruppe unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, für die Anwendung des Freibetrags als ein Betrieb gelten. Die Freigrenze wäre demnach künftig auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufzuteilen (sog. Anti-Fragmentierungsregel). Zum Begriff „gleichartig“ verweist die Begründung auf § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG (Betriebe gewerblicher Art). Laut Begründung verfügen Betriebe über eine einheitliche Leitung, wenn dieselbe Person oder dieselbe Personengruppe in beiden Betrieben zur Führung der Geschäfte berechtigt ist oder ihren Willen in beiden Betrieben durchsetzen kann. Für das Merkmal des beherrschenden Einflusses verweist die Begründung auf § 290 Abs. 2 HGB.

In Folge der Einführung der Anti-Fragmentierungsregel soll § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG dahingehend angepasst werden, dass bei Steuerpflichtigen i.S.d. KStG alle Einkünfte als in einem Betrieb i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt gelten. Laut Gesetzesbegründung wird durch die Anpassung dem Umstand entgegengewirkt, dass beschränkt steuerpflichtige und unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften mehrere Betriebe haben können.

Die Freigrenze, die Anti-Fragmentierungsregel, die Konzernklausel sowie der Eigenkapital-Escape sollen keine Anwendung finden, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines Zinsvortrags erhöht wurden (§ 4h Abs. 1 Satz 7 EStG-E). Dadurch soll laut Begründung sichergestellt sein, dass eine Verrechnung von Zinsvorträgen nicht allein durch Nichtanwendung der Zinsschranke aufgrund der Freibetragsregelung erfolgen kann, sondern nur möglich ist, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA vorhanden ist (§ 4h Abs. 1 Satz 2 EStG).

2.1.3 Anpassung der Definition der Zinsaufwendungen

Zudem soll der Begriff der Zinsaufwendungen in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG-E an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie mittels Verweises auf Art. 2 Abs. 1 der ATAD-Richtlinie angepasst werden. Nach derzeitiger Gesetzeslage sind Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG Vergütungen für Fremdkapital, die den maßgeblichen Gewinn gemindert haben.⁴

Neben der Vergütung für (die Überlassung von) Fremdkapital erfasst jedoch die ATAD-Richtlinie laut Gesetzesbegründung Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen oder andere wirtschaftlich mit Zinsen vergleichbare Aufwendungen sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Finanzmitteln ((Fremd-)Kapital).

Ergänzend zur neuen Definition der Zinsaufwendungen soll auch der Begriff der Zinserträge entsprechend den ATAD-Vorgaben angepasst werden, indem neben den „Erträgen aus Kapitalforderungen jeglicher Art“ künftig auch „wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen“ erfasst sein sollen (§ 4h Abs. 3 Satz 3 EStG-E).

2.1.4 (Anteiliger) Untergang des EBITDA- und Zinsvortrags

Des Weiteren soll § 4h Abs. 5 EStG um einen Satz 4 erweitert werden, der die Rechtsfolgen bei der Übertragung oder der Aufgabe eines Teilbetriebs regelt. Analog zum vollständigen Untergang eines nicht verbrauchten Zins- oder EBITDA-Vortrags im Fall der Übertragung oder Aufgabe des Betriebs soll ein nicht verbrauchter Zins- oder EBITDA-Vortrag im Fall der Aufgabe eines Teilbetriebs anteilig untergehen (§ 4h Abs. 5 Satz 4 EStG-E). § 15 Abs. 3 UmwStG soll in diesen Fällen entsprechend gelten. Die Aufteilung soll laut Gesetzesbegründung gemäß den Verhältnissen der gemeinen Werte der Teilbetriebe angeordnet werden. Laut Gesetzesbegründung soll als Teilbetriebsaufgabe auch das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis gelten.

⁴ Nach Verwaltungsauffassung sind auch Provisionen und Gebühren Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h EStG (BMF-Schreiben vom 04.07.2008, Tz. 15). Mit der geplanten Anpassung der Definition und somit einer Erweiterung auf wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen sowie Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital könnten diese Aufwendungen zukünftig von der Zinsschranke erfasst sein. Der BFH hatte in einem jüngst veröffentlichten Urteil der Finanzverwaltung widersprochen und sogenannte Arrangement Fees aus der Zinsschranke ausgenommen (BFH-Beschluss vom 22.03.2023, XI R 45/19).

2.1.5 (Öffentliche) Förderung von Infrastruktur-Projekten

§ 4h Abs. 6 EStG-E sieht eine Regelung zur Förderung von sog. langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekten vor. Zinsaufwendungen und -erträge, die aus Darlehen zur Finanzierung solcher Projekte resultieren und auf Grund von allgemeinen Förderbedingungen vergeben werden, sollen unter gewissen Voraussetzungen keine Zinsaufwendungen und -erträge i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG-E sein und entsprechend auch bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA außer Ansatz bleiben (§ 4h Abs. 6 Satz 3 EStG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen des § 4h EStG und des § 8a KStG sollen am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG). Die Änderungen des § 4h EStG sowie des § 8a KStG sollen erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden (§ 52 Abs. 8b EStG-E, § 34 Abs. 4 Satz 2 KStG-E).

2.2 Zinshöhenschranke

Mit § 4I EStG-E sieht der Entwurf die Einführung einer sog. Zinshöhenschranke vor. Danach sollen Zinsaufwendungen nicht abziehbar sein, soweit diese auf einem über dem gesetzlich bestimmten Höchstzinssatz liegenden Zinssatz beruhen. Die Regelung soll laut Gesetzesbegründung den Betriebsausgabenabzug von Zinsen auf einen angemessenen Betrag beschränken. Als neuer Höchstzinssatz soll gem. § 4I Abs. 1 Satz 2 EStG-E der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 BGB dienen. Insofern ergäbe sich bspw. Stand: 1. Juli 2023 ein Höchstzinssatz von 5,12 Prozent (Basiszinssatz laut Mitteilung der Bundesbank im Bundesanzeiger: 3,12 Prozent plus 2 Prozentpunkte).

Die Zinshöhenschranke des § 4I EStG-E soll für Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG gelten. Die Norm würde somit in Fällen sämtlicher konzerninterner Darlehensbeziehungen Anwendung finden; mangels gesetzlicher Einschränkung wäre sie nach derzeitiger Ausgestaltung sowohl auf grenzüberschreitende als auch auf inländische Sachverhalte anzuwenden.

Laut Gesetzesbegründung soll der Begriff der Zinsaufwendungen dem des § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG entsprechen (siehe zur Anpassung der Definition an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie 2.1.3).

2.2.1 Entlastungsmöglichkeit

In Ausnahmefällen kann jedoch der vereinbarte Zinssatz den Höchstzinssatz übersteigen. Weist der Steuerpflichtige nach, dass sowohl der Gläubiger als auch die Muttergesellschaft i.S.d. § 4 Abs. 3 MinStG-E das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstzinssatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können, gilt als Höchstzinssatz der Zinssatz, der von diesen im günstigsten Fall hätte erzielt werden können (sog. Entlastungsmöglichkeit, § 4I Abs. 1 Satz 2 2. HS EStG-E).

2.2.2 Substanzausnahme

In § 4I Abs. 1 Satz 4 EStG-E soll eine sogenannte Substanzausnahme geschaffen werden, die eine Exkulpation der Zinshöhenschranke ermöglicht. Hierfür bedient sich die Vorschrift per Verweis des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG.

Gemäß § 4I Abs. 1 Satz 4 EStG-E ist die Abzugsbeschränkung nach Satz 1 nicht anzuwenden, sofern der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht; § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 AStG gelten sinngemäß. Die Gesetzesbegründung gibt Hinweise, unter welchen Voraussetzungen eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit in Bezug auf das konkrete Finanzierungsgeschäft vorliegen soll. So erfordert laut Begründung das Vorliegen einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit insbesondere, dass der Gläubiger über die Fähigkeit und Befugnis verfügt, das Risiko des konkreten Finanzierungsgeschäfts tatsächlich zu kontrollieren oder es zu tragen. Voraussetzung hierfür ist laut Begründung grundsätzlich, dass die Entscheidungsträger die notwendigen Erfahrungen und Kompetenzen haben und über eine ausreichende Informationsbasis verfügen. Das Abstellen auf die Risikokontrolle oder das Tragen des Risikos erinnert

an die in Tz. 3.92 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (VWG VP) 2021⁵ aufgeführte Verwaltungsauffassung, die in der Literatur erheblicher Kritik ausgesetzt war. Nachdem der BFH mit Urteil vom 18.05.2021 (I R 4/17) dieser Auffassung widersprochen hatte, wurde sie im Zuge der Überarbeitung der VWG VP 2023 gestrichen. Die Finanzverwaltung scheint für die Zwecke der neuen Zinshöhenstranke nun auf diesem Wege jedoch weiter an ihr festzuhalten.

Die Substanzausnahme soll nicht gelten, wenn der Sitzstaat oder der Staat, in dem der Gläubiger seine Geschäftsleitung hat, nicht verpflichtet ist, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen i.S.d. § 4 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 StAbwG Amtshilfe zu leisten (Rückausnahme, die die Anwendung der Zinshöhenstranke bei fehlendem Informationsaustausch wieder anordnet; § 4I Abs. 1 Satz 5 EStG-E).

2.3 Nichtanwendung der Zinshöhenstranke bei Anpassung des Zinssatzes

Im Vergleich zum Referentenentwurf wurde in den Regierungsentwurf ein neuer Absatz 2 eingefügt. Sofern der Zinssatz den Höchstsatz ausschließlich aufgrund einer dem Vertragsschluss nachfolgenden Änderung des Basiszinssatzes nach § 247 BGB überschreitet, soll die Zinshöhenstranke erst nach Ablauf eines Monats nach dem Zeitpunkt der Anpassung des Basiszinssatzes Anwendung finden. Somit soll die Abzugsbeschränkung bei einer Anpassung des Zinssatzes innerhalb des Monats insoweit nicht greifen.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Zinshöhenstranke des § 4I EStG-E soll am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG) und soll erstmals für Zinsaufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 entstehen (§ 52 Abs. 8e EStG-E).

2.4 Verlustrücktrag und -vortrag

Verlustvortrag / Temporäre Erhöhung des Verlustvortrags

Derzeit ist ein Verlustvortrag bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung) unbegrenzt, darüber hinaus nur bis 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres möglich (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG). Für die **VZ 2024 bis 2027** soll der über dem Sockelbetrag liegende Verlustvortrag auf 80 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres erhöht werden.

Ab dem VZ 2028 soll bei der Mindestgewinnbesteuerung wieder die bisherige Prozentgrenze von 60 Prozent greifen (§§ 10d Abs. 2 Satz 1, 52 Abs. 18b Satz 4 EStG-E).

Verlustrücktrag

Mit dem 4. Corona-StHG (BGBl. I 2022, S. 911) wurde der erhöhte steuerliche Verlustrücktrag von 10 Mio. Euro (bzw. bei Zusammenveranlagung 20 Mio. Euro) für die VZ 2022 und 2023 verlängert. Dieser erhöhte Verlustrücktragsbetrag soll mit dem WtChancenG nun dauerhaft verankert werden (§§ 10d Abs. 1 Satz 1, 52 Abs. 18b EStG-E).

Darüber hinaus soll der bereits durch das 4. Corona-StHG auf zwei Jahre erweiterte Verlustrücktragszeitraum (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG) ab dem VZ 2024 nochmals um ein Jahr auf drei Jahre erweitert werden (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG-E).

Die Änderungen des Verlustrücktrags sollen nach §§ 8 Abs. 1, 31 Abs. 1 Satz 1 KStG gleichermaßen für die Körperschaftsteuer gelten.

⁵ BMF-Schreiben vom 14.07.2021, BStBl. I 2021, S. 1098.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2 EStG-E)

Die erhöhte Prozentgrenze beim Verlustvortrag soll am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG) und erstmals ab dem VZ 2024 anzuwenden sein (§ 52 Abs. 18b Satz 3 EStG-E). Die Rückführung auf die alte Prozentgrenze (60 Prozent) soll am 01.01.2028 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 9 WtChancenG) und ab dem VZ 2028 anwendbar sein (§ 52 Abs. 18b Satz 4 EStG-E).

Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG-E)

Die Regelungen über die Weitergeltung der (erhöhten) Höchstbetragsgrenzen für den Verlustrücktrag und zum verlängerten Verlustrücktragszeitraum sollen am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG) und ab dem VZ 2024 anwendbar sein (§ 52 Abs. 18b Satz 3 EStG-E).

2.5 Thesaurierungsbegünstigung

Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG soll - wie schon längere Zeit von der Wirtschaft gefordert - attraktiver gestaltet werden. Die noch im Referentenentwurf angekündigten weitreichenden Änderungen werden jedoch teilweise zurückgenommen.

Bei der angekündigten Erhöhung des Thesaurierungsvolumens soll es auch nach dem Regierungsentwurf bleiben (§ 34a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG-E). Hierzu ist vorgesehen, dass der nicht entnommene Gewinn (= begünstigungsfähiger Gewinn) um die gezahlte GewSt und die Beträge, die zur Zahlung der ESt nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG entnommen werden, erhöht werden soll. Dabei sollen Entnahmen vorrangig bis zur Höhe der ESt nach § 34a Abs. 1 Satz 1 EStG und des darauf entfallenden SolZ als zur Zahlung dieser Beträge verwendet gelten. Weitere außerbilanzielle Gewinnkorrekturen sollen laut Gesetzesbegründung dagegen den Begünstigungsbetrag nicht erhöhen.

Auf die im Referentenentwurf angekündigte Verbesserung der Verwendungsreihenfolge (vorrangige Entnahme steuerfreier Gewinne oder Altrücklagen vor nachversteuerungspflichtigen Gewinnen) soll hingegen verzichtet werden. Ebenso ist keine Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung im Vorauszahlungsverfahren mehr vorgesehen.

Die im Referentenentwurf vorgeschlagenen Verschärfungen in § 34a EStG bleiben auch im Regierungsentwurf enthalten. Diese dienen laut Gesetzesbegründung der Gestaltungsmissbrauchsverhinderung. So soll Absatz 6, der die nachversteuerungsauslösenden Tatbestände regelt, u.a. dahingehend ergänzt werden, dass ein Fall der unentgeltlichen Übertragung auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Anwachsung seines Mitunternehmeranteils auf die übrigen Mitunternehmer vorliegt und die Nachversteuerung auslöst (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Nr. 3 EStG-E).

Des Weiteren sollen neben den bisher gesetzlich geregelten Fällen der Nachversteuerung (u.a. Betriebsveräußerung oder -aufgabe) weitere nachversteuerungspflichtige Tatbestände geregelt werden, die eine anteilige Nachversteuerung auslösen. So wird in Absatz 6 in einem neuen Satz 2 in drei Nummern der Umfang der Nachversteuerung für die Fälle geregelt, in denen nur Teilbetriebe, Teile von Einzelunternehmen oder Teilmitunternehmeranteile entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden. Darunter fallen bspw. Fälle der entgeltlichen Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen oder der Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils (Nr. 1) oder Fälle der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft (Nr. 2). In diesen Fällen soll eine anteilige Nachversteuerung nach Maßgabe des Verhältnisses des gesamten Kapitalkontos zum veräußerten Teil des Kapitals und ein anteiliger Verlust des nachversteuerungsfreien Entnahmevermögens nach § 34a Abs. 4 EStG erfolgen (§ 34a Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG-E).

Zudem wird neu geregelt, dass bei unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person der nachversteuerungspflichtige Betrag anteilig auf den Rechtsnachfolger übergeht (§ 34a Abs. 7 Satz 2 EStG-E). Maßgeblich soll der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers vor der Übertragung sein. Bisher war vorgesehen, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag beim bisherigen (Mit-)Unternehmen verblieb, was jedoch laut Begründung missbrauchsanfällig sei. Gleiches soll auch in den Fällen gelten, in denen Teilmitunternehmeranteile nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine Mitunternehmerschaft eingebracht

werden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 34a EStG-E soll am Tag nach Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG) und nach § 52 Abs. 34 Satz 3 EStG-E erstmals für den VZ 2025 anwendbar sein.

2.6 Steuerliche Abschreibungsregelungen

2.6.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten

Darüber hinaus sollen die Regelungen für die geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) und den Sammelposten verbessert werden. Nach der GWG-Regelung können für angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter, die selbstständig nutzungsfähig sind, entgegen den Regeln der AfA nach § 7 EStG die Anschaffungs- und Herstellungskosten in voller Höhe sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung abgezogen werden (§ 6 Abs. 2 EStG). Bisher konnten nur solche Wirtschaftsgüter hier berücksichtigt werden, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten den Wert von 800 Euro nicht übersteigen (§ 6 Abs. 2 EStG). Mit dem WtChancenG soll die Grenze der maximalen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 1.000 Euro erhöht werden (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Die Anschaffungs- und Herstellungskosten sind hierbei unter den Voraussetzungen des § 9b Abs. 1 EStG ohne Vorsteuer zu verstehen. Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten den Wert von 250 Euro übersteigen, sind in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen (§ 6 Abs. 2 Satz 4 Buchst. f. EStG).

§ 6 Abs. 2a EStG betrifft Wirtschaftsgüter i.S.v. § 6 Abs. 2 EStG, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten 250 Euro, aber nicht 1.000 Euro übersteigen. Für solche Wirtschaftsgüter kann ein Sammelposten gebildet werden und der Aufwand über das Jahr der Anschaffung und Herstellung und die vier folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden. Mit dem WtChancenG soll die obere Wertgrenze für den Sammelposten auf 5.000 Euro erhöht und der Aufwandsverteilungszeitraum von bisher fünf auf drei Jahre verkürzt werden (§ 6 Abs. 2a Satz 1 und 2 EStG-E).

§ 6 Abs. 2 Satz 1 und § 6 Abs. 2a EStG-E sollen für Wirtschaftsgüter anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 8 und 12 EStG-E).

2.6.2 Degressive AfA für bewegliche WG

Nach § 7 Abs. 2 EStG können für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens statt der linearen Abschreibung i.S.v. § 7 Abs. 1 EStG Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen werden (degressive AfA). Hierbei wird mit einem unveränderlichen Prozentsatz vom Restbuchwert des Wirtschaftsguts abgeschrieben. Der Prozentsatz darf höchstens das 2,5-fache des linearen jeweiligen AfA-Satzes betragen und 25 Prozent nicht überschreiten. Des Weiteren dürfen keine Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorgenommen werden. Bislang war die zuletzt mit dem 4. Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2022, S. 911) verlängerte degressive AfA auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 01.01.2023 angeschafft oder hergestellt wurden.

Mit dem WtChancenG sollen auch bewegliche Wirtschaftsgüter, die nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt werden, von der Begünstigung profitieren (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Für entsprechende Wirtschaftsgüter, die von Anfang Januar bis Ende September 2023 angeschafft oder hergestellt werden, steht dagegen keine degressive AfA zur Verfügung.

2.6.3 AfA für Wohngebäude

Degressive Gebäude-AfA

Des Weiteren ist im WtChancenG eine degressive AfA für Wohngebäude geplant (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG-E). Danach sollen alternativ zur AfA nach § 7 Abs. 4 EStG (lineare Abschreibung) den Wohnzwecken dienende Gebäude, mit deren Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen wurde oder deren Anschaffung auf Grund eines im vorgenannten Zeitraum rechtswirksam

abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt, in fallenden AfA-Beträgen abgeschrieben werden können. Weitere Voraussetzung soll sein, dass begünstigte Wohngebäude in einem EU-/EWR-Staat belegen sind.

Als Beginn der Herstellung des Gebäudes soll die (je nach Landesrecht ggf. freiwillig) einzureichende Baubeginnsanzeige zählen (§ 7 Abs. 5a Satz 2 und 3 EStG-E). Im Anschaffungsfall soll erforderlich sein, dass das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG-E). Der AfA-Satz soll jährlich unveränderlich 6 Prozent vom jeweiligen Restwert betragen (§ 7 Abs. 5a Satz 4 EStG-E). Die degressive AfA soll im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig erfolgen (§ 7 Abs. 5a Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG-E). Entsprechend der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 2 EStG sollen Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung unzulässig sein (§ 7 Abs. 5a Satz 6 EStG-E). Der Übergang zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a) EStG soll möglich sein (§ 7 Abs. 5a Satz 7 EStG-E). Laut Gesetzesbegründung kommt dabei ggf. der Ansatz der tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Betracht, soweit die Voraussetzungen vorliegen.

Lineare Gebäude-AfA

Zudem soll eine redaktionelle Korrektur in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vorgenommen werden, die bei der linearen AfA für Gebäude nach Satz 1 der Vorschrift den Ansatz einer niedrigeren tatsächlichen Nutzungsdauer ermöglicht. Nach der im Rahmen des JStG 2022 (BGBl. I 2022, S. 2294) umgesetzten Anhebung des linearen AfA-Satzes für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Wohngebäude auf 3 Prozent (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG) stimmen die in Satz 2 genannten Nutzungsdauern nicht mehr mit den AfA-Sätzen des Satzes 1 überein. Mit dem WtChancenG sollen rückwirkend zum 01.01.2023 die Nutzungsdauern entsprechend angepasst werden.

2.6.4 Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG

Des Weiteren soll die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG erhöht werden. Nach § 7g Abs. 5 EStG können unter den weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG (ausschließliche/fast ausschließliche betriebliche Nutzung, Einhaltung der Gewinn Grenzen) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren erhöhte Abschreibungen bis zu insgesamt 20 Prozent neben den regulären Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG vorgenommen werden. Diese Sonderabschreibung soll nun für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt worden sind, auf bis zu 50 Prozent erhöht werden (§ 7g Abs. 5 EStG-E). Laut Gesetzesbegründung soll die Sonderabschreibung von bis zu 20 Prozent für nach § 7g Absatz 5 i.V.m. Absatz 6 EStG begünstigte Wirtschaftsgüter bestehen bleiben, die vor dem 01.01.2024 angeschafft oder hergestellt wurden, auch wenn der Begünstigungszeitraum nach § 7g Abs. 5 EStG noch nicht beendet ist. § 7g Abs. 5 EStG-E soll für Wirtschaftsgüter anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 6 EStG-E).

2.7 Weitere Änderungen im EStG (u.a.)

- **Dienstwagenbesteuerung:** Im Rahmen der 1-Prozent-Regelung soll die für die Anwendung von nur einem Viertel erforderliche Grenze des Brutto-Listenpreises für reine Elektrofahrzeuge (inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), die vor dem 01.01.2031 angeschafft werden, von derzeit 60.000 Euro auf 80.000 Euro erhöht werden. Entsprechend soll auch die Höchstgrenze bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode erhöht werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG-E, § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG-E).
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer bei Betriebsveranstaltungen von derzeit 110 Euro auf 150 Euro (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E).
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Anhebung der Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen auf 15 Euro (An- und Abreisetage, Tage mit mehr als 8 Stunden Abwesenheit) bzw. 30 Euro (volle Abwesenheitstage) in § 9 Abs. 4a Satz 3 EStG-E.
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Streichung der bisher in § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 EStG bestehenden Möglichkeit der Berücksichtigung der Tarifermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelungsregelung für bestimmte besondere Arbeitslöhne, wie etwa Abfindungen) im

Lohnsteuerabzugsverfahren. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, die Tarifiermäßigung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen. Daraus resultierend Abschaffung der Sonderregelungen nach § 42b Abs. 2 Satz 2 und 6 EStG und des Pflichtveranlagungsstatbestands nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG.

- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Aufhebung des Grenzbetrags von derzeit 100 Euro bei der Pauschalversteuerung von Gruppenunfallversicherungen (§ 40b Abs. 3 EStG-E).
- Das Qualifizierungsgeld nach § 82a SGB III soll gemäß **§ 3 Nr. 2 Buchst. a EStG-E** steuerfrei gestellt werden.
- Erhöhung der für den Betriebsausgabenabzug maßgebenden Grenze für Geschenke in **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** von derzeit 35 Euro auf 50 Euro.
- Einführung einer Freigrenze für die Steuerfreiheit von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. **§ 21 Abs. 1 EStG** i.H.v. (laut Gesetzesbegründung: personenbezogen) 1.000 Euro; Möglichkeit eines Antrags auf steuerpflichtige Behandlung in Verlustfällen (§ 3 Nr. 73 EStG-E).
- Anpassungen bei der Rentenbesteuerung: Verlangsamung des Anstiegs des Besteuerungsanteils der Rente ab 2023 als weiterer Schritt zur Umsetzung der BFH-Urteile vom 19.05.2021 (X R 20/19 und X R 33/19) und damit Herausschieben des Erreichens der vollen Steuerpflicht bis ins Jahr 2058 durch Anpassungen in **§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG-E** (Renten), § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG-E (Versorgungsbezüge) und § 24a Satz 5 EStG-E (Altersentlastungsbetrag); Ankündigung einer weiteren gesetzlichen Änderung zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (auch in Bestandsrentenfällen).
- Erhöhung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte von 600 auf 1.000 Euro (**§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG-E**).
- Ergänzung in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, wann eine nicht selbstständige Arbeit im Inland als ausgeübt oder verwertet gilt (**§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Satz 2 EStG-E**).
- Erhöhung der Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt bei Vergütungen für Rechteüberlassungen von 5.000 auf 10.000 Euro (**§ 50c Absatz 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E**). Die Änderung ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 zufließen (§ 52 Abs. 47a Satz 2 EStG-E).
- Rückwirkende Aufhebung der Besteuerung der Soforthilfe Dezember (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz - EWSG) durch Streichung der §§ 123 bis 126 EStG.

3 Änderungen im Körperschaftsteuerrecht

3.1 Anpassung des Optionsmodells

Durch die Anpassung von § 1a KStG soll das mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG, BGBl. I 2021, S. 2050) eingeführte Optionsmodell attraktiver werden. Hierzu hatte das BMF zum Jahresanfang 2023 bereits durch eine Evaluation bei den Verbänden und der Wirtschaft Maßnahmen bzw. Punkte für bestehendes Verbesserungspotenzial abgefragt.

Zunächst soll der Anwendungsbereich des Optionsmodells nach § 1a KStG auf alle Personengesellschaften ausgeweitet werden (bisher „Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften“), sodass künftig auch GbR optieren können (§ 1a Abs. 1 Sätze 1 bis 4 KStG-E).

Außerdem soll die zeitliche Regelung zur Antragstellung dergestalt angepasst werden, dass auch in Fällen einer Neugründung sowie eines Formwechsels eine Optionsausübung möglich sein soll (§ 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 und 2 KStG-E). Das heißt, neu gegründete Personengesellschaften können nunmehr bis zu einem Monat nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags bereits mit Wirkung für das laufende Wirtschaftsjahr einen Antrag stellen. Bisher konnten diese frühestens für ihr zweites Wirtschaftsjahr optieren, da ohne Ausnahme die Stellung des Antrags bis spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gefordert wurde, für den die Option greifen sollte. Außerdem soll die

Möglichkeit geschaffen werden, einen Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft direkt mit einer Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG zu verbinden, wenn der Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register gestellt wird.

Bei der für eine Buchwertfortführung erforderlichen Miteinbringung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen (vgl. §§ 1 und 25 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG sowie Rz. 20.07 ff. UmwStE) soll auf die Einbringung der Beteiligung an der Komplementärin verzichtet werden dürfen (§ 1a Abs. 2 Satz 2, Halbsatz 2 KStG-E). Damit soll allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an der Komplementärin die steuerneutrale Ausübung der Option nicht ausschließen.

Zudem soll eine weitere Verbesserungsmaßnahme in Bezug auf die Ausschüttungsfiktion vorgenommen werden. Danach soll der Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen sein; d.h. künftig soll nicht schon dann ein kapitalertragsteuerepflichtiger Zufluss vorliegen, wenn die Auszahlung der Beträge verlangt werden kann, sondern nur dann, wenn diese tatsächlich entnommen werden. Dies soll auch bei beherrschenden Gesellschaftern gelten, § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG-E (Streichung „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“). Zu letzterem führt der Gesetzgeber in der Begründung aus, dass dies zur Folge habe, dass ein Zufluss sogar später anzunehmen sei als bei einer „echten“ Körperschaft, bei der ein Zufluss beim beherrschenden Gesellschafter schon bei Beschluss und nicht erst bei Entnahme angenommen wird.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 1a KStG-E soll am Tag nach Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG) und über die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG-E erstmals für den VZ 2024 anwendbar sein.

3.2 Weitere Änderungen im KStG

- Folgeanpassungen des MoPeG: Änderung des Begriffs des „nicht rechtsfähigen Vereins“ in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG-E in „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“ und Einfügen des Begriffs „Körperschaften“ in § 8 Abs. 5 KStG-E.
- Körperschaftsteuerbefreiung von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen: Ausweitung der Unschädlichkeitsgrenze in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG-E für Einnahmen aus Mieterstromanlagen von 20 auf 30 Prozent und Ausweitung auf die Bereitstellung von Strom aus sog. Gebäudestromanlagen. Die Änderung gilt über § 3 Nr. 15 GewStG auch für die Gewerbesteuer.
- Infolge der Anpassung der Konzernklausel und des Eigenkapital-Escapes in § 4h Abs. 2 EStG korrespondierende Streichung des § 8a Abs. 2 und Anpassung des Abs. 3 KStG. In Folge der Einführung der Anti-Fragmentierungsregel in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a) Satz 2 EStG-E Anpassung des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG-E dahingehend, dass bei Steuerpflichtigen i.S.d. KStG alle Einkünfte als in einem Betrieb i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG erzielt gelten.
- Einführung eines Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens für beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften (ansässig in EU-, EWR- und Drittstaaten) i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (§ 32 Abs. 6 KStG-E).
- Fortschreibung der allgemeinen Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG auf den Veranlagungszeitraum 2024.

4 Änderungen im Gewerbesteuerrecht

4.1 Gewerbesteuerliche Verlustnutzung

Mit dem WtChancenG soll hinsichtlich des Abzugs von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen nach § 10a GewStG entsprechend zu den Änderungen bei der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Verlustnutzung die für die Mindestgewinnbesteuerung maßgebende Prozentgrenze von 60 auf 80 Prozent für die Erhebungszeiträume 2024 bis 2027 erhöht werden (§ 10a GewStG-E).

Ab dem Erhebungszeitraum 2028 soll die Prozentgrenze analog zu den geplanten Änderungen im EStG wieder von 80 auf 60 Prozent gesenkt werden.

Die Einführung der Möglichkeit eines gewerbesteuerlichen Verlustrücktrags sieht der Regierungsentwurf (weiterhin) nicht vor.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Regelung über die Erhöhung der Prozentgrenze nach § 10a Satz 2 GewStG-E soll am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG) und erstmals für den EZ 2024 gelten (§ 36 GewStG-E).

Die (Wieder-)Absenkung der Prozentgrenze bei der Mindestgewinnbesteuerung nach § 10a Satz 2 GewStG-E soll am 01.01.2028 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 9 WtChancenG) und gem. § 36 Abs. 5a GewStG-E erstmals für den EZ 2028 anzuwenden sein.

4.2 Erweiterte Grundstückskürzung

Erzielt ein Unternehmen neben seinen Einnahmen aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes auch bestimmte Einnahmen aus der Lieferung von Strom an z.B. eigene Mieter, kann die erweiterte Grundstückskürzung dennoch weiter in Anspruch genommen werden, wenn die Einnahmen aus den Stromlieferungen nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind (besondere Unschädlichkeitsgrenze, § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG). Dies betrifft die Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder. Diese mit dem Fondsstandortgesetz mit Wirkung ab dem EZ 2021 eingeführte Unschädlichkeitsgrenze soll mit dem WtChancenG von derzeit 10 Prozent auf 20 Prozent erhöht werden (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die erhöhte Unschädlichkeitsgrenze soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG) und nach § 36 Abs. 4b GewStG-E erstmals (rückwirkend) für den EZ 2023 anzuwenden sein.

5 Änderungen im UmwStG

5.1 Nachspaltungsveräußerungssperre

Nach § 15 Abs. 2 UmwStG ist ein Buchwertansatz im Fall einer Spaltung u.a. ausgeschlossen, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden (§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG; sog. Nachspaltungsveräußerungssperre). Nach dem geltenden Satz 4 ist davon auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 11.08.2021 (I R 39/18) entschieden, dass die Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keinen eigenständigen, über die Fälle des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG hinausgehenden Anwendungsbereich hat. Damit bilde er nur die Grundlage für die Vermutung des Satzes 4 und ist kein eigenständiger Ausschlussgrund für eine Buchwertfortführung. In dieser höchstrichterlichen Auslegung sieht das BMF eine Gestaltungsmöglichkeit zur steuerfreien Veräußerung von Teilbetrieben an außenstehende Dritte, welche es durch die Neufassung von Absatz 2 verhindern möchte.

Laut Gesetzesentwurf findet § 11 Abs. 2 UmwStG (Buch- oder Zwischenwertansatz) auch dann keine Anwendung, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen zwar nicht vollzogen, aber vorbereitet wird (§ 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E). Die Gesetzesbegründung äußert sich dazu, wann das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ i.S.d. geänderten § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E erfüllt sein soll. Der neue Satz 2 ist außerdem in Zusammenhang mit den neuen Sätzen 4

und 5 zu lesen. Nach Satz 4 gilt, dass der Buch- oder Zwischenwertansatz im Fall der Vorbereitung einer Veräußerung nur dann nach dem geänderten Satz 2 ausgeschlossen ist, wenn es innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag tatsächlich zur Veräußerung mindestens eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft kommt. Der neue Satz 5 enthält eine unwiderlegbare Vermutung zur Vorbereitung einer Veräußerung im Sinne des geänderten Satzes 2. Kommt es innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zu einer Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an Außenstehende, ist der Buch- oder Zwischenwertansatz stets ausgeschlossen.

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E sieht erstmals eine Legaldefinition der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG vor. Danach sollen als außenstehende Personen alle Personen gelten, „die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren“. Jedoch sollen verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB nicht als außenstehende Personen gelten (§ 15 Abs. 2 Satz 7, Halbsatz 1 UmwStG-E). Laut Gesetzesbegründung soll zur Verhinderung von Umgehungsmöglichkeiten als Veräußerung eines Anteils einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft auch die mittelbare Veräußerung dieses Anteils durch ein verbundenes Unternehmen gelten (§ 15 Abs. 2 Satz 7, Halbsatz 2 UmwStG-E).

Des Weiteren wird ein neuer Satz 6 ergänzt. Dieser regelt, dass wenn an der übertragenden Körperschaft außenstehende Personen beteiligt sind, die Spaltung nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen im Sinne des Satzes 2 gilt, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt (§ 15 Abs. 2 Satz 6 UmwStG-E). Die Gesetzesbegründung führt dazu an, dass sonst eine Spaltung, bei welcher am übertragendem Rechtsträger außenstehende Personen beteiligt sind, nie zu Buchwerten erfolgen könne, weil es sich bei einer Umwandlung stets um einen Veräußerungs- bzw. Anschaffungsvorgang handelt. Daher soll auf eine Wertverschiebung zugunsten dieser Personen abgestellt werden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderung des § 15 Abs. 2 UmwStG-E soll erstmals auf Spaltungen anzuwenden sein, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs, d.h. dem 14.07.2023, erfolgt (§ 27 Abs. 19 UmwStG-E).

5.2 Weitere Änderungen im UmwStG

Eine weitere Änderung im UmwStG findet sich in einer Anpassung an das MoPeG. Demnach soll durch eine Änderung in § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG-E erreicht werden, dass der verschmelzungsfähige Rechtsträger und der spaltungsfähige Rechtsträger um die eingetragene GbR erweitert wird.

6 Änderungen im Umsatzsteuerrecht

6.1 Einführung einer eRechnung

Auf dem Weg zur EU-weiten Einführung der verpflichtenden elektronischen Rechnung (eRechnung), die derzeit zusammen mit einem digitalen Meldesystem mit dem Entwurf einer EU-Richtlinie ("VAT in the Digital Age" - ViDA) vom 08.12.2022 vorbereitet wird, soll mit dem WtChancenG national die obligatorische elektronische Rechnung eingeführt werden. Dies soll vor Einführung der EU-weiten Regelung geschehen. Die Bundesregierung hat hierzu eine Ausnahmegenehmigung der EU-Kommission erhalten.

Das WtChancenG sieht Anpassungen insbesondere an § 14 UStG dahingehend vor, dass eRechnungen im inländischen B2B-Bereich verpflichtend werden. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sollen von dieser Verpflichtung nicht betroffen sein. Die obligatorische Verwendung der eRechnung soll eine Voraussetzung für die angedachte zukünftige Einführung der transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches Verwaltungssystem (Meldesystem) darstellen. Die obligatorische

eRechnung soll bereits vor der Einführung des Meldesystems eingeführt werden, das im Entwurf der EU-Richtlinie derzeit für den 01.01.2028 vorgesehen ist. In § 14 Abs. 6 Satz 2 UStG-E soll dem BMF die Ermächtigung erteilt werden, nähere Bestimmungen zur Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats einer eRechnung in Form einer Verordnung zu erlassen.

Ab dem 01.01.2025 sollen nur noch Rechnungen zulässig sein, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Dieses elektronische Format muss nach § 14 Abs. 1 UStG-E den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014 entsprechen, sog. CEN-Format EN 16931. Elektronische Rechnungen in einem anderen elektronischen Format oder Papierrechnungen sollen unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnungen“ zusammengefasst werden (§ 14 Abs. 1 Satz 5 EStG-E). In § 14 Abs. 2 UStG-E soll eindeutig geregelt werden, in welchen Fällen die Verwendung der eRechnung obligatorisch ist und wann Papierrechnungen und elektronische Rechnungen in einem anderen Format weiterhin zulässig bleiben. Zukünftig sollen für die benannten B2B-Umsätze sowohl Papierrechnungen als auch elektronische Rechnungen, die von dem spezifisch vorgegebenen Format abweichen, nicht mehr zulässig sein.

Die eRechnung soll grds. ab dem 01.01.2025 verpflichtend werden. Dafür soll ab dem 01.01.2025 die Pflicht zum *Empfang* einer eRechnung eingeführt werden. Für die *Ausstellung* einer eRechnung sieht der Regierungsentwurf in § 27 Abs. 39 UStG-E Übergangsregelungen vor. Für Umsätze, die vom 01.01.2025 bis zum 31.12.2025 ausgeführt werden, soll die Ausstellung einer Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) noch zulässig bleiben. Für Unternehmen, deren Gesamtumsatz im Vorjahr weniger als 800.000 Euro betrug, soll diese Übergangsregelung um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2026 verlängert werden. Für vom 01.01.2026 bis zum 31.12.2027 ausgeführte Umsätze sollen befristet bis zum 31.12.2027 weiterhin sonstige Rechnungen in anderen elektronischen Formaten unter Zustimmung des Empfängers zulässig sein, sofern diese mittels EDI übermittelt werden.

Ausnahmeregelungen von der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich sind im Bereich der Kleinbetragsrechnungen und bei Fahrscheinen vorgesehen (§§ 33 Satz 4, 34 Satz 2 UStDV-E). Hierfür sollen weiterhin Rechnungen in Form von sonstigen Rechnungen verwendbar sein.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen sollen am 01.01.2025 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 7 WtChancenG). Zu den Übergangsregelungen in § 27 Abs. 39 UStG-E vgl. oben.

6.2 Weitere Änderungen im UStG

- Erhöhung der Schwelle für die umsatzsteuerliche Ist-Versteuerung (Möglichkeit zur Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten) von 600.000 Euro auf 800.000 Euro (§ 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-E).
- Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung nach § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei falscher Anwendung des § 13b Abs. 2 UStG) auch für die Übertragung von Emissionszertifikaten gemäß § 3 Nr. 2 BEHG.
- Keine Pflicht zur Übermittlung einer Umsatzsteuer-Voranmeldung für Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG-E) und Erhöhung des Schwellenwerts von 1.000 Euro auf 2.000 Euro für die Befreiung der Verpflichtung einer Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG-E).

7 Änderungen in der AO

7.1 Anpassungen an das MoPeG

Um die Weitergeltung des Gesamthandsprinzips im Ertragsteuerrecht zu gewährleisten, sollen in der Abgabenordnung (AO) diverse Anpassungen an das zum 01.01.2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG, BGBl. I 2021, S. 3436) vorgenommen werden.

Definition der Personenvereinigung

In einem neuen § 14a Abs. 1 AO-E soll eine Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ aufgenommen werden. Soweit in der AO und den Steuergesetzen „Personenvereinigungen“ genannt werden, soll es sich abweichend vom Zivilrecht wie bisher nur um Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit handeln. Dieser Begriff soll sowohl rechtsfähige Personenvereinigungen (insbesondere Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, rechtsfähige Personengesellschaften und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer, vgl. nicht abschließende Aufzählung in § 14a Abs. 2 AO-E) als auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen (insbesondere Bruchteilsgemeinschaften, Gütergemeinschaften und Erbengemeinschaften, vgl. nicht abschließende Aufzählung in § 14a Abs. 3 AO-E) erfassen.

Auf nicht rechtsfähige Personengesellschaften (vgl. § 740 BGB; z.B. Innengesellschaft, stille Gesellschaft) sollen im Besteuerungsverfahren grundsätzlich die für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden sein (§ 14a Abs. 4 AO-E).

Weitergeltung des Gesamthandsprinzips

Ungeachtet der neuen Zivilrechtsslage (Aufhebung des Gesamthandsprinzips durch das MoPeG) soll für ertragsteuerliche Zwecke das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten sein. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 AO-E sollen daher Wirtschaftsgüter, die einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, den Beteiligten oder Gesellschaftern (wie bisher) anteilig zugerechnet werden, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO-E soll ergänzend bestimmen, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten.

Verfahrensrechtliche Folgeänderungen

Aufgrund der Neuregelungen in §§ 14a AO-E und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E soll bei **rechtsfähigen** Personenvereinigungen bestimmt werden, dass

- der Vereinigung vorrangig selbst die Erklärungspflichten obliegen (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. a AO-E) und
- Verwaltungsakte im Zusammenhang mit dem Feststellungsverfahren grundsätzlich der Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden sollen (§ 183 Abs. 1 AO-E, Ausnahmen in § 183 Abs. 2 und 3 AO-E) sowie
- vorrangig die Vereinigung selbst für den Verspätungszuschlag in Anspruch genommen werden soll (§ 152 Abs. 4 Satz 3 AO-E) und
- die Vereinigung einspruchsbefugt (§ 352 AO-E) sein soll.

Durch die Neuregelung soll sich eine verfahrensrechtlich weitgehende Gleichbehandlung bei den Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet (zum Beispiel Umsatzsteuer und Gewerbesteuer), und bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte und damit zusammenhängender Besteuerungsgrundlagen ergeben.

Für die **nicht rechtsfähigen** Personenvereinigungen (deren Vorschriften grundsätzlich auch für die nicht rechtsfähigen Personengesellschaften anwendbar sein sollen), finden sich Folgeanpassungen u.a. in § 183a AO-E (Bestellung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten (§ 352 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 AO-E)).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen sollen am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG). Artikel 97 § 40 EGAO-E enthält in fünf Absätzen detaillierte besondere Anwendungs- und Übergangsvorschriften.

7.2 Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

Ergänzend zu der grds. seit dem 01.07.2020 erstmals anwendbaren, auf Basis der Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie („DAC6“) eingeführten Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen soll eine Mitteilungspflicht auch für bestimmte rein innerstaatliche Gestaltungen eingeführt werden. Mit den Regelungen, die sich eng an die Systematik der „DAC6“ anlehnen, will das BMF eine Vereinbarung aus dem Koalitionsvertrag umsetzen. Hierzu sollen insbesondere die §§ 138l, 138m und 138n AO-E neu eingeführt werden. Hinzu treten einige Anpassungen in den §§ 138d bis 138k AO zu den grenzüberschreitenden Steuergestaltungen.

7.2.1 Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen

Die Definition der innerstaatlichen Gestaltung findet sich in § 138l Abs. 2 AO-E. Als innerstaatlich gelten nur solche Gestaltungen, die keine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne der DAC6 (§ 138d Abs. 2 i.V.m. § 138e AO) sind. Erfasst werden lediglich Gestaltungen, die eine Steuer vom Einkommen oder Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die Grundsteuer oder die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand haben. Wie von der DAC6 bekannt, muss zusätzlich mindestens ein sog. Kennzeichen auf die Gestaltung zutreffen.

Abweichend von der DAC6 muss außerdem für sämtliche Kennzeichen zusätzlich ein Relevanztest, auch „Main Benefit Test“ genannt, erfüllt sein. D.h., der oder ein Hauptvorteil der Gestaltung muss in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils i.S.d. § 138d Abs. 3 Satz 1 AO bestehen, der zudem im Geltungsbereich der Abgabenordnung (in Deutschland) entstehen soll. Auch für innerstaatliche Gestaltungen erhält die Finanzverwaltung ausdrücklich die Befugnis, per BMF-Schreiben Gestaltungen zu bestimmen (sog. „Whitelist“), bei denen ein steuerlicher Vorteil i.S.d. Mitteilungspflicht besteht, weil dieser gesetzlich vorgesehen ist (§ 138l Abs. 2 Satz 3 AO-E). Die auf dieser noch zu veröffentlichen Whitelist genannten Gestaltungen wären nicht mitteilungspflichtig.

Als Kennzeichen übernimmt § 138l Abs. 3 Satz 1 AO-E in den Nr. 1 bis 3 Buchst. c zunächst wortgleich einige aus § 138e AO bekannte DAC6-Kennzeichen. In der Notation der DAC6 betrifft dies die Kennzeichen der Kategorien A und B, nicht aber die Kennzeichen der Kategorien C bis E, die einen immanenten grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Exklusiv für innerstaatliche Gestaltungen sollen darüber hinaus drei neue Kennzeichen eingeführt werden.

Kennzeichen	Fundstelle innerstaatliche Gestaltungen § 138I Abs. 3 Satz 1 AO-E	Fundstelle grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC6) § 138e Abs. 1 AO
A1: qualifizierte Vertraulichkeitsklausel	Nr. 1 Buchst. a	Nr. 1 Buchst. a
A2: Honorarvereinbarung	Nr. 1 Buchst. b	Nr. 1 Buchst. b
A3: Standardisierte Dokumentation oder Struktur	Nr. 2	Nr. 2
B1: Verlusterwerb	Nr. 3 Buchst. a	Nr. 3 Buchst. a
B2: Einkünfteumwandlung	Nr. 3 Buchst. b § 138I Abs. 3 Satz 2 AO-E erstreckt die Geltung auf einen steuerpflichtigen Gewerbeertrag	Nr. 3 Buchst. b
B3: zirkuläre Transaktionen	Nr. 3 Buchst. c	Nr. 3 Buchst. c
neu: Mehrfache Zurechnung desselben Sachverhalts	Nr. 3 Buchst. d	-
neu: Verluste/steuerfreie Einnahmen durch abgestimmte Rechtsgeschäfte	Nr. 3 Buchst. e	-
neu: steuerlicher Vorteil beim Kapitalertragsteuerabzug	Nr. 3 Buchst. f	-

Das neue Kennzeichen nach § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d AO-E ist erfüllt, wenn derselbe steuererhebliche Sachverhalt mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet werden soll. Laut Gesetzesbegründung sollen damit Konstellationen erfasst werden, die zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Mehrfachberücksichtigung führen und daher zu einer Verringerung von Steueransprüchen beitragen.

§ 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e AO-E führt neben dem B1-Kennzeichen ein zweites Kennzeichen ein, das Gestaltungen mit Verlusten und darüber hinaus steuerfreien Einkünften erfassen soll. Konkret sollen Gestaltungen mitteilungs- und berichtspflichtig sein, mit denen durch aufeinander abgestimmte Rechtsgeschäfte zweckgerichtet steuerwirksame Verluste und ganz oder teilweise steuerfreie Einkünfte erzeugt werden. Das Kennzeichen richtet sich laut Gesetzesbegründung gegen sog. Kopplungsgeschäfte, die mittels Derivategeschäften dazu führten, dass Kapitalgesellschaften Aktienveräußerungsgewinne steuerfrei vereinnahmen und gleichzeitig steuerwirksame Verluste aus Termingeschäften geltend machen können. Mit dem Kennzeichen soll überprüft werden, ob gesetzliche Gegenmaßnahmen im Investmentsteuerrecht und ergangene Rechtsprechung wirksam sind und ob es ähnliche Modelle gibt.

Das dritte neue Kennzeichen aus § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. f AO-E betrifft Gestaltungen im Bereich des Kapitalertragsteuerabzugs. Diese sind erfasst, wenn ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um für sich oder einen Dritten einen steuerlichen Vorteil in diesem Bereich zu erzeugen. Das BMF will damit gegen Transaktionen mit Wertpapieren vorgehen, die allein deshalb durchgeführt werden, um einen Steuervorteil aus der auf die Kapitalerträge erhobenen Kapitalertragsteuer zu erzielen.

Für die Auslegung insbesondere der Kennzeichen, aber auch der anderen Vorschriften, soweit sie mit der DAC6-Umsetzung übereinstimmen, dürften bis zur Veröffentlichung eines aktualisierten BMF-Schreibens die aus dem bekannten BMF-Schreiben „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ vom 29.03.2021 bekannten Aussagen grds. übertragbar sein.

7.2.2 Persönliche und sachliche Voraussetzungen

Anders als die DAC6 unterwerfen die neuen Regelungen innerstaatliche Gestaltungen nur dann einer Mitteilungspflicht, wenn der Nutzer der Gestaltung mind. eines der folgenden nutzerbezogenen Kriterien erfüllt (§ 138l Abs. 5 Nr. 1 AO-E).

- a) Umsatzschwelle: Der Nutzer erzielt grds. in mindestens zwei der drei Kalender-/Wirtschaftsjahre, die dem die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignis (maßgebendes Ereignis) vorausgehen⁶, umsatzsteuerbare Umsätze von mehr als 50 Mio. Euro oder
Einkünfteschwelle: Die Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG inkl. der nach § 32d EStG (Abgeltungsteuer) versteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) des Nutzers beträgt mehr als 2 Mio. im Kalenderjahr. Bei gemeinsam veranlagten Personen ist auf jeden Ehegatten oder Lebenspartner (einzeln) abzustellen.
- b) Der Nutzer gehört zu einem Konzern i.S.v. § 18 AktG, bei dem die Summe der Umsätze, Einkünfte oder Einkommen der Konzerngesellschaften einen der in Buchst. a genannten Schwellenwerte überschreitet (nur positive Beträge der einzelnen Konzerngesellschaften werden berücksichtigt).
- c) Beherrschung: Der Nutzer wird zusammen mit anderen inländischen Unternehmen von einer ausländischen natürlichen oder juristischen Person, einer Mehrheit von Personen, einer Stiftung oder einem anderen Zweckvermögen beherrscht oder einheitlich geleitet oder
grenzüberschreitend verbundene Unternehmen: Der Nutzer ist mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden i.S.d. § 138e Abs. 3 (Verbunddefinition der DAC6).
- d) Der Nutzer ist ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes.
- e) Der Nutzer ist ein Anleger eines Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes, wenn nicht mehr als 100 Anleger an dem Investmentfonds beteiligt sind und die Anschaffungskosten der Investmentanteile des Anlegers mindestens 100.000 Euro betragen haben oder der Nutzer ist Anleger eines Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes. Die Gestaltung muss dabei in Zusammenhang mit der Beteiligung an dem Fonds stehen (§ 138l Abs. 5 Satz 3 AO-E).

Die Voraussetzung muss dabei zu einem nach § 138n Abs. 1 Satz 2 AO-E maßgeblichen Zeitpunkt erfüllt sein (Bereitstellung zur Umsetzung, Umsetzungsbereitschaft oder erster Umsetzungsschritt). Sofern ein Intermediär eingebunden ist, muss der Nutzer ihm die zur Beurteilung der Voraussetzungen nötigen Daten mitteilen.

Auch die Gestaltung selbst muss nach § 138l Abs. 5 Nr. 2 AO-E gestaltungsbezogene (Größen-)Kriterien erfüllen, wenn sie die Erbschaft- und Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer betrifft. Bei Gestaltungen in Bezug auf das ErbStG, bei denen durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung Vermögen übertragen wird, muss der Wert des Vermögens nach § 12 ErbStG nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten bzw. Schulden und Lasten voraussichtlich mindestens 4 Mio. Euro betragen. Wenn mit einer Gestaltung in Bezug auf die Grunderwerbsteuer unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer Gesellschaft erworben werden oder übergehen, muss der durch die Anteile vermittelte Grundbesitzwert nach § 8 Abs. 2 GrEStG mindestens 5 Mio. Euro betragen. Für die Wertermittlung sind in diesen beiden Fällen die Verhältnisse im Zeitpunkt des die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignisses maßgebend.

7.2.3 Verpflichtete Personen

Auch bei innerstaatlichen Gestaltungen ist ein eingebundener Intermediär (z.B. Steuerberater, Rechtsanwalt oder Bank) prioritär für die Mitteilung verantwortlich, wenn er über einen Inlands-Nexus verfügt (§ 138m Abs. 1 Satz 1 AO-E). Dies ist der Fall, wenn der Intermediär in Deutschland seinen

⁶ § 138l Abs. 5 Satz 2 AO-E enthält Sonderregelungen, falls die Steuerpflicht erst in den letzten Jahren eingetreten ist oder ein Rumpfwirtschaftsjahr vorliegt.

Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt/Geschäftsleitung/Sitz hat, eine Betriebstätte hat, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht werden, in das Handelsregister/berufsrechtliches Register eingetragen ist oder bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist.

Hat dagegen ein Nutzer eine Gestaltung für sich selbst konzipiert oder erfüllt kein Intermediär die o.g. Voraussetzungen, muss der Nutzer selbst die Mitteilung vornehmen (§ 138m Abs. 22 AO-E). Als Nutzer gilt nach § 138l Abs. 4 AO-E analog zu § 138d Abs. 5 AO jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse, der die innerstaatliche Gestaltung zur Nutzung bereitgestellt wird oder die zur Umsetzung einer innerstaatlichen Gestaltung bereit ist oder bereits den ersten Umsetzungsschritt getan hat.

Wie bei der DAC6 wird auch für die Mitteilung innerstaatlicher Gestaltungen geregelt, dass einer (berufsrechtlichen) Verschwiegenheitspflicht unterliegende Intermediäre die Mitteilungspflicht in Bezug auf die nutzerbezogenen Angaben auf den Nutzer überwälzen können, sofern dieser den Intermediär nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbindet (§ 138m Abs. 3 AO-E). Hierzu muss der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung informieren und grds. die nutzerbezogenen Angaben sowie ggf. Registrier- und Offenlegungsnummer der Gestaltung zur Verfügung stellen. Erlangt der Nutzer die nutzerbezogenen Informationen erst nach Ablauf des maßgebenden Ereignisses, hemmt dies den Fristanlauf.

Mehrere Intermediäre oder Nutzer sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet. Der Nachweis, dass die jeweiligen Informationen dem BZSt bereits mitgeteilt wurden, befreit insoweit von der Verpflichtung.

7.2.4 Verfahren und Sanktionen

§ 138n AO-E ist die zentrale Verfahrensvorschrift. Abweichend von der DAC6 soll für die Mitteilung ein Zeitraum von 2 Monaten nach dem maßgebenden Ereignis zur Verfügung stehen, § 138n Abs. 1 AO-E. Als maßgebendes, die Mitteilungspflicht auslösendes Ereignis gelten auch hier:

- die Bereitstellung der (innerstaatlichen) Gestaltung zur Umsetzung oder
- die Umsetzungsbereitschaft des Nutzers oder
- mind. ein Nutzer hat den ersten Umsetzungsschritt gemacht.

Die elektronisch zu übermittelnden Daten sind in § 138n Abs. 2 Satz 1 AO-E festgeschrieben und entsprechen den aus der DAC6 bekannten Daten, wobei teilweise Anpassungen an die rein innerstaatliche Konstellation vorgenommen werden. Laut Satz 2 der Vorschrift können Intermediäre mit deren Einwilligung Angaben für andere Intermediäre und Nutzer für andere Nutzer machen. Auch das Verfahren der Mitteilungen an das BZSt dürfte weitestgehend dem bisherigen Verfahren für grenzüberschreitende Gestaltungen entsprechen und baut ganz wesentlich auf der Vergabe einer DE-Registrierungsnummer für die jeweilige Gestaltung und einer DE-Offenlegungsnummer für die jeweilige Mitteilung auf, § 138n Abs. 4 AO-E. § 138n Abs. 5 AO-E legt für marktfähige innerstaatliche Gestaltungen eine Aktualisierungspflicht fest, gewährt für die Mitteilung der Angaben aber eine Frist von 30 anstatt 10 Tagen (DAC6).

Auch verwirklichte innerstaatliche Gestaltungen sollen in der Steuererklärung angegeben werden, § 138k Abs. 2 AO-E. Weitere Ergänzungen in den §§ 138i und 138j AO regeln die Auswertung und Weitergabe der Informationen innerhalb der Finanzverwaltung. In § 102 Abs. 4 Satz 3 AO soll ergänzt werden, dass die Mitteilungspflichten der Berufsgeheimnisträger auch dann bestehen, wenn dadurch betroffene Nutzer identifizierbar werden. Die Offenbarung solcher Daten ist damit nicht unbefugt i.S.d. des § 203 StGB.

Die Sanktionen werden in § 379 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. j und k sowie Abs. 5 AO-E geregelt. Ein Bußgeld von bis zu 10.000 Euro ist demnach möglich, wenn

- ein Intermediär eine Mitteilung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig übermittelt,
- ein Nutzer eine Mitteilung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig mitteilt oder

- ein Steuerpflichtiger die Angabe in der Steuererklärung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Regelungen zur Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen sollen am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG). Das BMF soll die Möglichkeit erhalten, den Stichtag festzulegen und im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen, ab dem ein maßgebendes Ereignis die Mitteilungspflicht auslöst. Das BMF soll den Stichtag mind. ein Jahr zuvor bestimmen müssen, als spätester Stichtag soll der 31.12.2017 gelten (Art. 97 § 33 Abs. 7 EGAO-E).

7.2.5 Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)

Ergänzend sollen mit dem WtChancenG einige Detailänderungen an den bisherigen Regelungen der DAC6 in den §§ 138d bis k AO vorgenommen werden.

- In § 138e Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b AO (Kennzeichen D2) soll künftig auf den „wirtschaftlich Berechtigten“ anstelle des „wirtschaftlichen Eigentümers“ abgestellt werden. Damit soll klar gestellt werden, dass einheitlich auf den „wirtschaftlich Berechtigten“ i.S.d. § 3 Geldwäschegesetzes (GwG) abzustellen ist und nicht teilweise auf den „wirtschaftlichen Eigentümer“ i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.
- Ergänzungen in § 138f AO:
 - Abs. 3 Satz 2 AO-E: Ein Intermediär kann Angaben zu anderen Intermediären nur mit deren Einwilligung an das BZSt melden.
 - Abs. 6 Satz 3 AO-E: Wenn ein zur Verschwiegenheit verpflichteter Intermediär dem Nutzer Informationen insbesondere zur Offenlegungsnummer übermittelt, damit der Nutzer diese dem BZSt mitteilen kann, soll das BZSt künftig vom Intermediär eine Mitteilung hierzu verlangen können. Das BZSt soll so beurteilen können, ob ein Fristverstoß vom Nutzer oder dem Intermediär verursacht wurde.
 - Abs. 8 AO-E sowie Abs. 9 Satz 2 AO-E: Klarstellung, dass ein Intermediär auch insoweit von der Mitteilungspflicht befreit ist, wie er nachweisen kann, dass die Mitteilung bereits durch einen Nutzer erfolgt ist.
- Ergänzung der Sanktionsvorschrift in § 379 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. e AO um die Bußgeldtatbestände des bisherigen § 379 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. f AO (Aufhebung § 379 Abs. 2 Nr. 1f AO): Kommt der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bei einem zur Verschwiegenheit verpflichteten Intermediär seiner Pflicht nach § 138f Abs. 6 Satz 1 und 2 AO zur Nachmeldung der nutzerbezogenen Angaben vorsätzlich oder leichtfertig nicht nach, kann ein Bußgeld von bis zu 25.000 Euro gegen ihn verhängt werden.

7.3 Teilnahme am internationalen Risikobewertungsverfahren

Im Jahr 2018 hat die OECD erstmals ein internationales Risikobewertungsverfahren als Pilotverfahren angestoßen (ICAP; International Compliance Assurance Programme). Es handelt sich hierbei um ein freiwilliges Programm für multinationale Unternehmen, das Behörden und Steuerpflichtigen ermöglichen soll, eine gewisse Planungssicherheit und Risikobewertung zu erlangen. Durch Nutzung von Berichten aus dem Country-by-Country-Reporting und anderen relevanten Informationen soll länderübergreifend Vertrauen zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen aufgebaut und eine effiziente Nutzung vorhandener Ressourcen erreicht werden. Auf EU-Ebene entwickelte die Europäische Kommission gemeinsam mit interessierten Mitgliedstaaten (u.a. Deutschland) ein eigenes, dem ICAP entsprechendes Risikobewertungsverfahren und stellte es im Jahr 2021 unter dem Namen ETACA (European Trust and Cooperation Approach) vor. Bisher nahm Deutschland nur auf Basis der allgemeinen Regelungen der AO und anderen Vorschriften zur Amtshilfe und zum Informationsaustausch teil.

Mit § 89b AO-E soll in Anlehnung an ETACA und ICAP ein Risikobewertungsverfahren eingeführt werden, das einen klar definierten Rechtsrahmen zur Teilnahme an internationalen

Risikobewertungsverfahren bilden und zugleich ein Signal für andere Staaten sein soll, dass Deutschland sich an solchen Verfahren beteiligen möchte.

Ziel und Umfang des Verfahrens; Antragsbefugnis

Durch eine geringe Risikobewertung im Rahmen eines internationalen Risikobewertungsverfahrens soll die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben können (§ 89b Abs. 1 AO-E). Dabei sollen bei der Bestimmung des Umfangs einer Außenprüfung die Ergebnisse und Erkenntnisse eines internationalen Risikobewertungsverfahrens durch das für die Außenprüfung zuständige Finanzamt berücksichtigt werden (§ 194 Abs. 1a AO-E).

§ 89b Abs. 2 AO-E definiert das internationale Risikobewertungsverfahren. Dabei soll es sich im Wesentlichen um eine gemeinsame Risikobewertung von bereits verwirklichten Sachverhalten mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten unter Einbezug der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen und Informationen handeln. Hierbei soll eine Plausibilitätsprüfung der Unterlagen erfolgen und die steuerliche Auswirkung und der Aufwand einer vertieften Sachverhaltsprüfung eingeschätzt werden. Laut Gesetzesbegründung sollen Details zu den Anforderungen (u.a. Dokumentationspakete) und dem Ablauf von internationalen Risikobewertungsverfahren zwischen Bund und Ländern abgestimmt und in entsprechenden BMF-Schreiben veröffentlicht werden.

Ein internationales Risikobewertungsverfahren soll auf schriftlichen oder elektronischen Antrag des Steuerpflichtigen beim zuständigen Finanzamt oder auf Anregung eines anderen Staates oder Hoheitsgebietes geführt werden können (§ 89b Abs. 3 Satz 1 AO-E). Im Fall des Steuerpflichtigen als Antragsteller soll nach § 89b Abs. 3 Satz 2 AO-E nur antragsbefugt sein:

- Eine CbCR-pflichtige inländische Konzernobergesellschaft (vgl. § 138a Abs. 1 Satz 1 AO) oder
- eine beherrschende inländische Gesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die eine Stammdokumentation zu erstellen ist (vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO).

Verfahrensbeginn und -ende

§ 89b Abs. 4 AO-E soll einen nicht abschließenden Katalog von Kriterien enthalten, bei deren Vorliegen ein Verfahren nicht geführt werden kann. Danach soll ein Risikobewertungsverfahren u.a. dann ausgeschlossen sein, wenn der Steuerpflichtige nicht als kooperativ eingeschätzt wird (§ 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO-E). Das Verhalten des Steuerpflichtigen soll dabei als nicht kooperativ gelten, wenn steuerliche Mitwirkungspflichten (z.B. Abgabe von Steuererklärungen) in den letzten fünf Jahren schuldhaft nicht, nur unzureichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden (§ 89b Abs. 4 Satz 3 und 4 AO-E).

Das Verfahren soll beginnen, wenn die Prüfung der Voraussetzungen des § 89b Abs. 4 AO-E ergibt, dass ein internationales Risikobewertungsverfahren durchgeführt werden kann. In diesem Fall soll der Antragsteller eine unverbindliche Information über die Einleitung des Verfahrens erhalten (§ 89b Abs. 5 Satz 1 AO-E).

Im Regelfall soll das Verfahren mit Übersendung des Risikobewertungsberichts an den Antragsteller oder - im Fall von mehreren Unternehmen - das leitende Unternehmen i.S.d. § 89b Abs. 7 Satz 3 AO-E beendet werden (§ 89b Abs. 5 Satz 2 AO-E). Der Steuerpflichtige soll jedoch jederzeit vom Verfahren zurücktreten und dieses damit beenden können (§ 89b Abs. 5 Satz 3 AO-E). Auch die Finanzbehörde soll das Verfahren vor dessen Abschluss beenden können, wenn es an der Zusammenarbeit zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen mangelt, z.B. bei Uneinigkeit über den Umfang der vorzulegenden Unterlagen (§ 89b Abs. 5 Satz 3 und 4 Nr. 1 AO-E).

Durchführung und Zuständigkeiten

Die Abstimmung über das Ergebnis der Bewertung nach § 89b Abs. 2 AO-E soll mit den beteiligten Staaten oder Hoheitsgebieten erfolgen und anschließend ein Risikobewertungsverfahren erstellt und dem Antragsteller oder dem leitenden Unternehmen übersandt werden (§ 89b Abs. 6 Sätze 1 bis 3 AO-E).

Die Koordination und die zwischenstaatliche Amtshilfe sollen in der Zuständigkeit des BZSt liegen, während die Durchführung und die Risikobewertung vom zuständigen Finanzamt vorgenommen werden sollen (§ 89b Abs. 7 Satz 6 und 7 AO-E). Die Entscheidung, ob ein Risikobewertungsverfahren durchgeführt werden soll, obliegt dem BZSt und der zuständigen obersten Länderfinanzbehörde

(§ 89b Abs. 7 Satz 5 AO-E). Sollten von dem Risikobewertungsverfahren mehrere Unternehmen in unterschiedlichen Zuständigkeitsbereichen der Finanzämter betroffen sein, soll das BZSt eine Zuständigkeitsvereinbarung anregen (§ 89b Abs. 7 Satz 4 AO-E), sofern es kein betroffenes inländisches Unternehmen gibt, das den gesamten inländischen Gruppenteil leitet (§ 89b Abs. 7 Satz 3 AO-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 89b und § 194 Abs. 1a AO-E sollen am Tag nach Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG).

7.4 Weitere Änderungen in der AO

- Aufnahme einer Regelung in § 14b AO-E zur verfahrensrechtlichen Behandlung von Körperschaften mit Sitz im Ausland.
- Anpassungen beim bereits durch das JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, S. 3096) mit Wirkung ab 01.01.2024 eingeführten und beim BZSt zu führenden Zuwendungsempfängerregister, § 60b AO-E.
- Anhebung der Schwellenwerte in § 141 AO-E (Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger) von 600.000 Euro auf 800.000 Euro (Gesamtumsatz) und von 60.000 Euro auf 80.000 Euro (Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. Gewinn auf LuF) mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.
- Anhebung des in § 147a Abs. 1 AO für die Aufbewahrungspflicht für Überschusseinkünfte maßgeblichen Schwellenwertes von derzeit 500.000 Euro auf 750.000 Euro, grundsätzlich mit Wirkung ab dem VZ 2024, besondere Übergangsregelungen enthält Art. 97 § 39 EGAO-E.

8 Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)

Im Bereich der Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten sollen die Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie zu sog. Joint Audits ("gemeinsame Prüfungen") in einem neu eingefügten § 12a EU-Amtshilfegesetz-E (EUAHiG-E) umgesetzt werden. Zudem erfolgt eine Anpassung der bereits bestehenden Regelung über die gleichzeitige Prüfung (§ 12 EU-Amtshilfegesetz-E). Mit einem neu eingefügten § 117e AO-E soll zudem für die Finanzbehörden ein Rechtsrahmen zur Inanspruchnahme und Leistung besonderer Formen der Amtshilfe (u.a. gleichzeitige und gemeinsame Prüfungen) im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen werden.

8.1 Gleichzeitige Prüfung

Mit § 12 EU-Amtshilfegesetz-E (Durchführung gleichzeitiger Prüfungen) wurde Art. 12 der EU-Amtshilferichtlinie in nationales Recht umgesetzt. Vor dem Hintergrund der Einfügung des § 12a EU-Amtshilfegesetz-E soll § 12 EU-Amtshilfegesetz-E neu gefasst werden. Die Neufassung soll sich laut Gesetzesbegründung auf verfahrensrechtliche Aspekte beziehen.

Nach § 12 Abs. 1 EU-Amtshilfegesetz-E sollen deutsche Finanzbehörden Amtshilfe in Form gleichzeitiger Prüfungen leisten (Satz 1) und in Anspruch nehmen (Satz 2) können. § 12 Abs. 2 Satz 1 EU-Amtshilfegesetz-E definiert gleichzeitige Prüfungen als behördliche Ermittlungen, die von der zuständigen Finanzbehörde gleichzeitig mit der entsprechenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats im jeweils eigenen Hoheitsgebiet in Bezug auf eine Person oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen. Laut Gesetzesbegründung soll der Informationsaustausch nicht der alleinige Zweck der Prüfung sein müssen.

Weitere Anpassungen entsprechen im Wesentlichen der bisherigen Rechtslage. So soll die Benennung eines verantwortlichen Bediensteten in § 12 Abs. 3 EU-Amtshilfegesetz-E (bisher: § 12 Abs. 4 EU-Amtshilfegesetz-E), die Bestimmung, für welche Person(en) eine gleichzeitige Prüfung durchgeführt werden soll in § 12 Abs. 4 EU-Amtshilfegesetz-E (bisher: § 12 Abs. 2 EU-Amtshilfegesetz-E) und die Einwilligung bzw. die begründete Ablehnung der gleichzeitigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde in § 12 Abs. 5 EU-Amtshilfegesetz-E (bisher: § 12

Abs. 3 EUAHiG) geregelt sein. § 12 Abs. 6 EUAHiG-E enthält Informationspflichten gegenüber der von einer gleichzeitigen Prüfung betroffenen Person.

Nach § 12 Abs. 7 EUAHiG-E soll eine Anhörung inländischer Beteiligter vor der Übermittlung von Informationen im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung abweichend von § 117 Abs. 4 Satz 3 AO nicht (mehr) erforderlich sein.

8.2 Gemeinsame Prüfung

Mit der Einführung des § 12a EUAHiG-E soll Art. 12a der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt und somit eine nationale Vorschrift zur Durchführung gemeinsamer Prüfungen gesetzlich implementiert werden.

Im Vergleich zu gleichzeitigen Prüfungen sollen gemeinsame Prüfungen die grenzüberschreitende Anwesenheit von Bediensteten typischerweise vorsehen und dadurch eine Prüfung in besonders stark koordinierter Art und Weise gewährleisten. Dadurch soll eine einvernehmliche Feststellung der steuerlichen Sachverhalte und ein weitestgehend gleicher Kenntnisstand der Tatsachen bewirkt werden. Gleichzeitig sollen ggf. Verständigungsverfahren unnötig werden.

§ 12a Abs. 1 EUAHiG-E soll deutsche Finanzbehörden zur Teilnahme an gemeinsamen Prüfungen ermächtigen. So soll das zentrale Verbindungsbüro auf Vorschlag der deutschen Finanzbehörden einen oder mehrere Mitgliedstaaten ersuchen können, eine gemeinsame Prüfung durchzuführen (§ 12a Abs. 1 Satz 1 EUAHiG-E). Das zentrale Verbindungsbüro soll auch ein Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates oder mehrerer anderer Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung annehmen können (§ 12a Abs. 1 Satz 2 EUAHiG-E). Eine gemeinsame Prüfung soll auch erfolgen können, wenn eine gleichzeitige Prüfung in Bezug auf dieselben Person zum identischen oder einem anderen Sachverhalt bereits durchgeführt wird (§ 12a Abs. 1 Satz 3 EUAHiG-E). Der Grund hierfür soll laut Gesetzesbegründung sein, dass die Zusammenarbeit in Form einer gemeinsamen Prüfung gegenüber der gleichzeitigen Prüfung eine qualitative Steigerung darstellt.

Die Definition der gemeinsamen Prüfung soll in § 12a Abs. 2 Satz 1 EUAHiG-E verankert sein. Danach sind die Tatbestandsmerkmale wesentlich identisch mit denen der gleichzeitigen Prüfung. Die Koordination soll durch die zentralen Verbindungsbüros erfolgen (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG-E). Im Gegensatz zur gleichzeitigen Prüfung, die den Informationsaustausch bezweckt, soll die gemeinsame Prüfung jedoch auf eine Einigung über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand der behördlichen Ermittlungen sind, sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung auf Basis dieses Sachverhaltes gerichtet sein (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG-E).

Nach § 12a Abs. 3 EUAHiG-E sollen die beteiligten Behörden mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Vereinbarung über die Einzelheiten der gemeinsamen Prüfung treffen, die zumindest eine Regelung bezüglich der verwendeten Sprache zum Gegenstand haben soll. In § 12a Abs. 4 EUAHiG-E soll das Einigungsbemühen der beteiligten Behörden (Satz 1), das Festhalten der Ergebnisse in einem Prüfungsbericht (Satz 2), die Umsetzung der tatsächlichen und rechtlichen Feststellungen (Satz 3) sowie die Beweisführung (Satz 4) geregelt sein. Die betroffene inländische Person, auf die sich die gemeinsame Prüfung bezieht, soll innerhalb von 60 Tagen nach der Erstellung des Prüfungsberichts über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung unterrichtet werden müssen (§ 12a Abs. 5 Satz 1 EUAHiG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§§ 12 und 12a EUAHiG-E sowie § 117e AO-E sollen am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG).

9 Änderungen im GrEStG

Durch die Abschaffung des für die Grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG maßgebenden Gesamthandsprinzips durch das MoPeG (BGBl. I S. 3436) mit Wirkung zum 01.01.2024 wird befürchtet, dass zum 01.01.2024 die Nachbehaltensfristen in den §§ 5 und 6 GrEStG automatisch als verletzt gelten könnten, mit der Folge einer rückwirkenden Besteuerung eines in der Vergangenheit verwirklichten und vom Gesetz ursprünglich beabsichtigt geschützten Rechtsvorgangs. Auch wenn ein subjektiver Verstoß des Steuerpflichtigen infolge einer Gesetzesänderung nicht gegeben ist, soll ein automatischer Verstoß gegen die Nachbehaltensfristen der §§ 5 und 6 GrEStG ausgeschlossen werden.

Gem. § 23 Abs. 25 GrEStG-E sollen dazu die §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG für begünstigte, bereits verwirklichte Erwerbsvorgänge bis zum Ablauf der Fristen mit der Maßgabe weiter anzuwenden sein, dass an die Stelle der Gesamthand das Gesellschaftsvermögen i.S.d. MoPeG tritt.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 23 Abs. 26 GrEStG-E soll am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG).

10 Änderungen im ErbStG und BewG

Um die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips im ErbStG und BewG sicherzustellen, sollen diverse Anpassungen an das zum 01.01.2024 in Kraft tretende MoPeG (BGBl. I 2021, S. 3436) vorgenommen werden. Laut Gesetzesbegründung handelt es sich dabei weitgehend um klarstellende Änderungen, da sich die Fortgeltung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips bereits aus den Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht (vgl. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E unter 7.1) ergeben (z.B. Anknüpfung der §§ 13a, 13b ErbStG an die Ertragsbesteuerung).

Nach § 2a Satz 1 ErbStG-E sollen rechtsfähige Personengesellschaften i.S.d. § 14a Abs. 2 Nr. 2 AO-E für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Bei einem Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft sollen deren Gesellschafter als Erwerber und bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft deren Gesellschafter als Zuwendende gelten (§ 2a Sätze 2 und 3 ErbStG-E).

Weitere Anpassungen an die mit dem MoPeG eintretenden Rechtsänderungen sollen u.a. in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d ErbStG-E, § 97 Abs. 2 BewG und § 153 Abs. 2 BewG-E aufgenommen werden, um die Fortführung der bisherigen Rechtslage sicherzustellen.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen sollen am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG).

Mit dem WtChancenG soll der in § 20 Abs. 7 ErbStG normierte Grenzwert für die Ausnahme von der grundsätzlich bestehenden Haftung von Versicherungsunternehmen für Erbschaftsteuer bei Auszahlungen von Versicherungssummen in das Ausland (§ 20 Abs. 6 ErbStG, unter bestimmten Voraussetzungen auch für Kreditinstitute) von derzeit 600 Euro auf 5.000 Euro angehoben werden (§ 20 Abs. 7 ErbStG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Erhöhung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG).

Mit einer Ergänzung in § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG-E soll die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (bei Inlandsvermögen) auch auf Fälle eines Vermächtnisses (Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG) erweitert werden. Damit will der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 23.11.2022 (II R 37/19) reagieren, in dem der BFH die beschränkte Steuerpflicht bei einem Erwerb von Inlandsvermögen durch Vermächtnis verneinte.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Ergänzung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG) und auf Erwerbe anzuwenden sein, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des WtChancenG entsteht (§ 37 Abs. 20 ErbStG-E).

11 Prämie für Klimaschutzinvestitionen

Mit dem Klimaschutz-Investitionsprämien-gesetz (KlimalnvPG) soll eine steuerliche Investitionsförder-ung für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen in Unternehmen unabhängig von ihrer Größe, Rechts- form und wirtschaftlichen Tätigkeit eingeführt werden. Die Förderung soll der deutschen Wirtschaft Anreize bieten, in energieeffiziente Vorhaben zu investieren, um den Energieverbrauch zu reduzieren und den Umweltschutz zu verbessern. Die Investitionsprämie soll allen Unternehmen gewährt werden, die die Anforderungen erfüllen. Wie bei der Forschungszulage soll bei Erfüllung der Voraussetzungen dementsprechend ein Rechtsanspruch auf die Investitionsprämie bestehen.

11.1 Voraussetzungen und Anwendungsbereich

Anspruchsberechtigt sollen gemäß § 1 KlimalnvPG-E unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige sein, die steuerpflichtige Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit) erzielen und nicht von der Besteuerung befreit sind. Auch Mitunternehmerschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sollen originär an- spruchsberechtigt sein. Nach § 1a KStG optierende Gesellschaften sollen laut Gesetzesbegründung als Steuerpflichtige i.S.d. KStG anzusehen sein und nicht als Mitunternehmerschaft. Laut Gesetzesbe- gründung sollen wie bereits bei der Forschungszulage im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organ- schaft die Organgesellschaften eigenständig anspruchsberechtigt sein.

Nach § 2 KlimalnvPG-E sollen Investitionen in neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des An- lagevermögens begünstigt sein. Auch Investitionen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Her- stellungskosten eines im Unternehmen vorhandenen beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens führen, sollen begünstigt werden. Weitere Voraussetzungen sollen u.a. die aus- schließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung in einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen und das Vorliegen von förderfähigen Aufwendungen in Höhe von mindestens 5.000 Euro sein.⁷.

Die förderfähigen Investitionen sollen von einem Energieberater als besonders energieeffizient zerti- fiziert und in einem Energie- oder Umweltmanagementsystem oder einem Energieaudit enthalten sein. Der Entwurf nennt verschiedene technische DIN-Normen, die von dem Energieaudit bzw. dem Energiesparkonzept zu erfüllen sind. Es soll nicht vorgesehen sein, dass Investitionen in Kraft-Wärme- kopplung, Fernwärme/Fernkälte und in Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen betrieben wer- den, begünstigt sind.

11.2 Förderzeitraum

Die Investitionsprämie soll gemäß § 3 KlimalnvPG-E für einen Zeitraum von sechs Jahren eingeführt werden. Sie soll Investitionen erfassen, die nach dem 31.12.2023 (oder am Tag der Gesetzesverkün- dung, wenn dieser erst später eintritt) begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen wurden. Dabei sollen auch Investitionen begünstigt werden, soweit bei ihnen vor dem 01.01.2030 bereits Auf- wendungen, wie Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilherstellungen, entstanden sind, selbst wenn sie nicht bis zum 31.12.2029 abgeschlossen werden können. Dadurch soll die Abgrenzung von Anschaffungs- und Fertigstellungszeitpunkten am Ende des Förderzeitraums vereinfacht werden.

Im Fall der Anschaffung eines förderberechtigten Wirtschaftsguts soll die Investition zum Zeitpunkt der Bestellung, im Fall der Herstellung an dem Tag, an dem mit den Herstellungsarbeiten begonnen wird oder ein Dritter mit der Herstellung beauftragt wird, beginnen. Planungsarbeiten sollen nicht als

⁷ Eine zusätzliche Wertuntergrenze besteht im Antragsverfahren, vgl. 11.3.

Beginn der Herstellung anzusehen sein. Nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Arbeiten, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen, sind in dem Zeitpunkt begonnen, indem entweder die erste Bestellung für die Lieferung von Material ausgelöst wird oder (soweit keine Lieferung erfolgt) wenn mit den Arbeiten begonnen wird. Als abgeschlossen gelten Investitionen in dem Zeitpunkt, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt sind (§ 3 Abs. 2 KlimalnvPG-E).

11.3 Bemessungsgrundlage und Förderhöhe

Die Bemessungsgrundlage soll nach § 4 KlimalnvPG-E der förderfähige Aufwand sein. Zum förderfähigen Aufwand gehören nach § 4 Abs. 1 KlimalnvPG-E die nachgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die vor dem 01.01.2030 entstandenen Teilerstellungskosten und geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten einer nach § 2 Abs. 1 i.V.m. § 3 Abs. 1 begünstigten Investition. In den Anschaffungs- und Herstellungskosten sind laut Begründung sowohl die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer nach § 2 KlimalnvPG-E begünstigten Investition als auch die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten von Maßnahmen an bestehenden beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens i.S.d. § 2 Abs. 1 KlimalnvPG-E enthalten. Es ist vorgesehen, die Bemessungsgrundlage auf 200 Mio. Euro pro Anspruchsberechtigten für den gesamten Förderzeitraum zu begrenzen (§ 4 Abs. 2 KlimalnvPG-E).

Bei einer vorgesehenen Investitionsprämie von 15 Prozent der Bemessungsgrundlage ergibt sich eine maximal zulässige Investitionsprämie von 30 Mio. Euro für einen Anspruchsberechtigten im Förderzeitraum insgesamt. Werden für eine Maßnahme neben der Investitionsprämie weitere staatliche Beihilfen für den Umweltschutz gewährt, darf die Summe dieser Beihilfen einschließlich der geplanten Investitionsprämie den Betrag von 30 Mio. Euro pro Unternehmen und Investitionsvorhaben nicht übersteigen (§ 4 Abs. 3 und Abs. 4 KlimalnvPG-E).

Die Klimaschutz-Investitionsprämie soll laut Gesetzesbegründung grds. erfolgsneutral (und damit nicht gewinnerhöhend) verbucht werden. Da die Prämie nachträglich festgesetzt und ausgezahlt werden soll, soll der Prämienbetrag gemäß § 9 KlimalnvPG-E nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts abgezogen werden. Die AfA soll ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Prämie mit dem um die Prämie geminderten Bewertungsansatz erfolgen; diese soll nach allen geltenden steuerlichen Abschreibungsmethoden erfolgen können. Bei Überschreitung des Restbuchwerts soll die Investitionsprämie gewinnerhöhend zu erfassen sein.

11.4 Verfahren und EU-Beihilferecht

Die Investitionsprämie soll nur auf elektronischen Antrag des Anspruchsberechtigten gewährt werden (§ 5 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 KlimalnvPG-E). Die Antragstellung soll erst nach dem 31.12.2024 möglich sein. Bis vor dem 01.01.2032 sollen pro Steuerpflichtigem maximal vier Anträge auf Investitionsprämie gestellt werden können. Der Antrag soll jeweils gestellt werden können, nachdem der Anspruch auf die Investitionsprämie entstanden ist (§ 5 Abs. 1 KlimalnvPG-E). Der Anspruch auf die Investitionsprämie entsteht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Investitionen bzw. im Fall von Teilerstellungskosten oder geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten einer nach dem 31.12.2029 abgeschlossenen Investition am 31.12.2029 (§ 5 Abs. 2 KlimalnvPG-E).

Im Antrag sollen die spezifischen begünstigten Investitionen genau angegeben (§ 5 Abs. 4 KlimalnvPG-E) und eine schriftliche Bestätigung des eingebundenen Energieberaters/-managers u.a. über die Übereinstimmung des Energiesparkkonzepts mit den aufgeführten Investitionen elektronisch beigelegt werden (§ 5 Abs. 5 KlimalnvPG-E). Die Antragstellung soll unabhängig von der Steuererklärung erfolgen können. Dies soll den Anspruchsberechtigten ermöglichen, die Förderung unmittelbar nach der Durchführung der begünstigten Investitionen zu beantragen. Aus verfahrensökonomischen Gründen soll ein Antrag nur möglich sein, wenn die Bemessungsgrundlage mindestens 10.000 Euro beträgt (§ 5 Abs. 1 KlimalnvPG-E).

Grundsätzlich soll die Investitionsprämie gemäß § 6 KlimalnvPG-E neben Projektförderungen und staatlichen Beihilfen gewährt werden können. Die Investitionsprämie soll jedoch nicht gewährt werden, wenn die förderfähigen Aufwendungen bereits durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden. Eine Doppelförderung desselben Wirtschaftsguts ist daher ausgeschlossen.

Ausgeschlossen von der Investitionsprämie sollen nach § 7 KlimalnvPG-E Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne von Art. 1 Abs. 4 Buchst. c und Art. 2 Nr. 18 der EU-Verordnung Nr. 651/2014 (AGVO) sein und Unternehmen, die einer Rückforderungsanordnung aufgrund eines früheren Beschlusses der Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit oder Unvereinbarkeit einer gewährten Beihilfe noch nicht nachgekommen sind.

Gemäß § 8 KlimalnvPG-E soll die Investitionsprämie in einem gesonderten Festsetzungsbescheid festgesetzt werden. Die Auszahlung der Investitionsprämie soll innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Investitionsprämienbescheids direkt an den Anspruchsberechtigten erfolgen.

Bei der Gewährung der Investitionsprämie sollen alle Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend angewendet werden. Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO (§ 10 Abs. 1 KlimalnvPG-E). Das bedeutet, dass es keinen Ermessensspielraum bei der Gewährung der Investitionsprämie gibt. Die Investitionsprämie darf daher nicht niedriger oder höher festgesetzt werden, als dies nach dem Wortlaut des Gesetzes zulässig ist. Für die Prüfung der Voraussetzungen sollen die §§ 194 ff. AO anzuwenden sein.

Vergleichbar mit dem Forschungszulagengesetz sieht § 11 KlimalnvPG-E Regelungen für die Verzinsung des Rückforderungsanspruchs vor, wenn ein Investitionsprämienbescheid aufgehoben oder zu Ungunsten des Anspruchsberechtigten geändert wird. Laut § 12 KlimalnvPG-E sollen für die Investitionsprämie die Strafvorschriften des § 370 Abs. 1 bis 4, der §§ 371, 375 Abs. 1 und des § 376 sowie die Bußgeldvorschriften der §§ 378, 379 Abs. 1 und 4 und der §§ 383 und 384 und darüber hinaus für Strafverfahren die §§ 385 bis 408 und für Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit die §§ 409 bis 412 AO entsprechend gelten.

Die mit dem KlimalnvPG-E verfolgten Ziele sollen sowohl nach Vorgaben der subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung als auch nach den einschlägigen Vorgaben des europäischen Beihilferechts gegen Ende des Beihilfezeitraums evaluiert werden (§ 14 KlimalnvPG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Einführung des KlimalnvPG-E soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 46 Abs. 1 WtChancenG). Zum Förderzeitraum vgl. 11.2.

12 Forschungszulage

12.1 Förderung investiver Aufwendungen

Bislang ist die Förderung nach dem Forschungszulagengesetz (FZulG) nur auf bestimmte Arbeitslöhne von Beschäftigten in Forschungs- und Entwicklungsvorhaben sowie einen Teil der Auftragsforschung beschränkt. Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern werden dagegen bisher nicht berücksichtigt.

Mit § 3 Abs. 3a FZulG-E soll die Förderung nun erweitert werden, indem auch abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahren grundsätzlich förderfähig sein können. Zu den förderfähigen Aufwendungen soll zukünftig auch die auf die tatsächliche Nutzung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben entfallene Wertminderung des jeweiligen Wirtschaftsjahres gehören.

Voraussetzung soll sein, dass die Wirtschaftsgüter tatsächlich ausschließlich im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben eigenbetrieblich genutzt werden und für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich sind. Es soll laut Gesetzesbegründung nicht erforderlich sein, dass die verwendeten Wirtschaftsgüter extra für das Forschungs- und Entwicklungsvorhaben neu angeschafft oder hergestellt werden. Geringwertige Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, für die ein Sammelposten gebildet wird (§ 6a Abs. 2 und 2a EStG), sollen jedoch nicht von der Regelung erfasst werden.

Die Höhe der Wertminderung soll sich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Wert des Wirtschaftsgutes am Ende des ersten Wirtschaftsjahres, in den weiteren Jahren aus der Differenz der Buchwerte des Wirtschaftsgutes am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres und am Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres ergeben. Die förderfähige Wertminderung soll alle nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässigen wertmindernden Ansätze berücksichtigen, wie z.B. alle zulässigen Abschreibungs- und Bewertungsmethoden (mit Ausnahme GWG und Sammelposten, s.o.). Liegen die Voraussetzungen nicht im gesamten Wirtschaftsjahr vor, so soll der förderfähige Aufwand um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat gekürzt werden, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen. Dies soll jährlich mit Festsetzung der Forschungszulage geprüft werden.

12.2 Auftragsforschung

Nach der bisherigen Regelung in § 3 Abs. 4 FZulG werden 60 Prozent der Kosten für beauftragte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt. Um das Fördervolumen bei der Auftragsforschung an die Ausweitung bei der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung (vgl. 12.1) anzupassen, soll nach § 3 Abs. 4 FZulG-E für die nach dem 31.12.2023 in Auftrag gegebenen Forschungs- und Entwicklungsvorhaben der Anteil der förderfähigen Kosten für Auftragsforschung von 60 Prozent auf 70 Prozent erhöht werden. Wie bisher soll es laut Gesetzesbegründung nicht erforderlich sein, die einzelnen Aufwendungen des Auftragnehmers im Detail nachzuweisen.

12.3 Förderhöhe

Um die Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf Investitionskosten zu unterstützen, soll nach § 3 Abs. 5 FZulG-E die maximale Bemessungsgrundlage für nach dem 31.12.2023 entstandene förderfähige Aufwendungen entfristet (die aktuelle Höhe von 4 Mio. Euro gilt nur für vor dem 01.07.2026 entstandene förderfähige Aufwendungen und würde de lege lata anschließend wieder auf 2 Mio. Euro zurückfallen) und pro Wirtschaftsjahr verdreifacht und damit auf eine Bemessungsgrundlage von 12 Mio. Euro pro Jahr angehoben werden.

Nach der bisherigen Regelung in § 4 Abs. 1 Satz 1 FZulG liegt die Höhe der Forschungszulage bei 25 Prozent der Bemessungsgrundlage nach § 3 Absatz 5 FZulG. Um die Attraktivität der Maßnahme für kleine und mittlere Unternehmen zu erhöhen, sollen diese einen Antrag auf eine Erhöhung der Prämie auf 35 Prozent stellen können (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG-E). Die Regelung soll kleine und mittlere Unternehmen i.S.d. KMU-Definition des Anhangs I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ((EU) Nr. 651/2014) erfassen. Dies sind Unternehmen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro beläuft.

Für Einzelunternehmer und Mitunternehmerschaften soll der förderfähige Wert der geleisteten Arbeitsstunde für Eigenleistungen bzw. Tätigkeitsvergütungen bei Mitunternehmern von 40 auf 70 Euro je Arbeitsstunde angehoben. Die Anzahl der maximal als förderfähig anerkannten Arbeitsstunden bleibt mit 40 Arbeitsstunden pro Woche unverändert (§ 3 Abs. 3 Satz 2 und 3 FZulG-E).

12.4 Auszahlung, Verfahren

Um eine schnellere Anrechnung einer festgesetzten Forschungszulage auf die Steuerschuld zu erreichen, soll die Forschungszulage künftig bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden. Liegt die Steuererklärung für die nächste erstmalige Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer zum Zeitpunkt der Festsetzung der Forschungszulage nicht vor, so sollen zukünftig von Amts wegen die Vorauszahlungen des letzten noch nicht veranlagten Zeitraums auf höchstens 0 Euro herabgesetzt werden (§ 10 Abs. 2a FZulG-E). Voraussetzung hierfür soll eine Anpassungsmöglichkeit der Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG sein, d.h. bis zu 15 Monate nach Ablauf des relevanten Veranlagungszeitraums.

Die Beurteilung der begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben soll weiterhin von der Bescheinigungsstelle Forschungszulage vorgenommen werden. Nach dem im Entwurf des WtChancenG

neu gefassten § 6 FZulG-E soll die Bescheinigungsstelle nun ebenfalls die Beurteilung übernehmen, ob das jeweilige Wirtschaftsgut, für das die Forschungszulage beansprucht werden soll, für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich ist. Die endgültige Prüfung und Festsetzung der Forschungszulage soll weiterhin durch das zuständige Finanzamt erfolgen, wobei die sachlichen Feststellungen der Bescheinigungsstelle unverändert für die Finanzverwaltung bindend sind.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen sollen am 01.01.2024 in Kraft treten (Art. 46 Abs. 5 WtChancenG). Für Details zum Anwendungszeitpunkt der einzelnen Neuregelungen vgl. die o.g., teilweise in den materiellen Vorschriften genannten Zeitpunkte.

13 Änderungen im Investmentsteuergesetz

- Ausschluss einer Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung, in Fällen in denen die Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung oder aus der Veräußerung der Immobilie keiner Besteuerung unterliegen oder zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind (§ 2 Abs. 9a InvStG-E).
- Ausschluss der Steuerfreistellung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 InvStG, wenn die Einkünfte des Spezial-Investmentfonds in dem ausländischen Staat, aus dem sie stammen, keiner tatsächlichen Besteuerung unterlegen haben (§ 43 Abs. 1 Satz 2 InvStG-E).
- Erhöhung der Grenze für Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung für Spezial-Investmentfonds hinsichtlich der Einnahmen aus erneuerbaren Energien von 10 Prozent auf 20 Prozent (§ 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E).



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61, 70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 0
<http://www.de.ey.com>

Verfasser

National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 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.

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

Die globale EY-Organisation im Überblick

Die globale EY-Organisation ist einer der Marktführer in der Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Transaktionsberatung und Managementberatung. Mit unserer Erfahrung, unserem Wissen und unseren Leistungen stärken wir weltweit das Vertrauen in die Wirtschaft und die Finanzmärkte. Dafür sind wir bestens gerüstet: mit hervorragend ausgebildeten Mitarbeitern, starken Teams, exzellenten Leistungen und einem sprichwörtlichen Kundenservice. Unser Ziel ist es, Dinge voranzubringen und entscheidend besser zu machen – für unsere Mitarbeiter, unsere Mandanten und die Gesellschaft, in der wir leben. Dafür steht unser weltweiter Anspruch Building a better working world.

Die globale EY-Organisation besteht aus den Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig und haftet nicht für das Handeln und Unterlassen der jeweils anderen Mitgliedsunternehmen. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen dazu, wie EY personenbezogene Daten erhebt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Personen gemäß des Datenschutzgesetzes haben, sind über ey.com/privacy verfügbar.

Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland ist EY an 20 Standorten präsent. „EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Präsentation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited.

© 2023 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

GSA Agency
FWE 0720-040
ED 27.04.2023

This presentation contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. Although prepared with utmost care this presentation is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Therefore no liability for correctness, completeness and/or currentness will be assumed. It is solely the responsibility of the readers to decide whether and in what form the information made available is relevant for their purposes. Neither Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nor any other member of the global EY organization can accept any responsibility. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.

ey.com/de