

Wachstumschancengesetz

Übersicht

Stand: Gesetzesbeschluss vom 17.11.2023



1 Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Änderungen im Einkommensteuerrecht	3
2.1	Zinsschranke	3
2.1.1	Anpassung der Definition der Zinsaufwendungen	4
2.1.2	Beibehaltung der Freigrenze	4
2.1.3	Anpassung Eigenkapital-Escape und Konzernklausel	4
2.1.4	Begrenzung der Nutzung von Zinsvorträgen	5
2.1.5	(Anteiliger) Untergang des EBITDA- und Zinsvortrags	6
2.1.6	(Öffentliche) Förderung von Infrastruktur-Projekten	6
2.2	Verlustrücktrag und -vortrag	6
2.3	Thesaurierungsbegünstigung	7
2.4	Steuerliche Abschreibungsregelungen	8
2.4.1	Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten	8
2.4.2	Degressive AfA für bewegliche WG	8
2.4.3	AfA für Wohngebäude	8
2.4.4	Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG	9
2.5	Steuerliche Bewertungsregelungen	10
2.6	Weitere Änderungen im EStG	10
3	Änderungen im Körperschaftsteuerrecht	11
3.1	Anpassung des Optionsmodells	11
3.2	Weitere Änderungen im KStG	12
4	Änderungen im Gewerbesteuerrecht	13
4.1	Gewerbesteuerliche Verlustnutzung	13
4.2	Gewerbesteuerliche Kürzungen und Hinzurechnungen	13
5	Änderungen im AStG	13
5.1	Verrechnungspreise bei Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG)	14
5.2	Verrechnungspreise bei Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)	15
6	Änderungen im UmwStG	15
6.1	Nachspaltungsveräußerungssperre	15
6.2	Weitere Änderungen im UmwStG	16
7	Änderungen im Umsatzsteuerrecht	16
7.1	Einführung einer eRechnung	16
7.2	Weitere Änderungen im UStG	17
8	Änderungen in der AO	18
8.1	Anpassungen an das MoPeG	18
8.2	Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen	19
8.2.1	Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen	19
8.2.2	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	21
8.2.3	Verpflichtete Personen	22
8.2.4	Verfahren und Sanktionen	22
8.2.5	Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)	23
8.3	Teilnahme am internationalen Risikobewertungsverfahren	23
8.4	Weitere Änderungen in der AO	25
9	Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)	26
9.1	Gleichzeitige Prüfung	26
9.2	Gemeinsame Prüfung	26
10	Änderungen im GrEStG	27
11	Änderungen im ErbStG und BewG	28
12	Prämie für Klimaschutzinvestitionen	29
12.1	Voraussetzungen und Anwendungsbereich	29
12.2	Förderzeitraum	29
12.3	Bemessungsgrundlage und Förderhöhe	30
12.4	Verfahren und EU-Beihilferecht	30
13	Forschungszulage	31

1 Inhaltsverzeichnis

13.1	Förderung investiver Aufwendungen.....	31
13.2	Auftragsforschung.....	32
13.3	Förderhöhe.....	32
13.4	Auszahlung, Verfahren.....	32
14	Änderungen im Investmentsteuergesetz.....	33

1 Einleitung

Das „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ (sog. Wachstumschancengesetz, WtChancenG) soll die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen in Deutschland verbessern und beinhaltet zu diesem Zweck in der vom Bundestag am 15.11.2023 beschlossenen Fassung Entlastungen i.H.v. 6,3 Mrd. Euro (sog. volle Jahreswirkung). Allerdings ist festzuhalten, dass mehrere der entlastenden Maßnahmen (z.B. in den Bereichen der steuerlichen Abschreibungen und der Verlustverrechnung) nur befristet gewährt werden.

Das Ziel des Gesetzes, Investitionsimpulse zu setzen, soll u.a. durch die Umsetzung mehrerer Projekte aus dem Koalitionsvertrag im Bereich der Unternehmensbesteuerung erreicht werden. Hinzu kommen ergänzende, seit Anfang 2023 seitens des BMF ins Spiel gebrachte Entlastungsmaßnahmen. Umgesetzt werden insbesondere eine Klimaschutz-Investitionsprämie, eine erweiterte Forschungszulage, Verbesserungen für Personengesellschaften, eine Erweiterung des Verlustabzugs sowie verbesserte steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten. Als Gegenfinanzierung dienen insbesondere eine überarbeitete Zinsschranke und weitere Einschränkungen bei der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung sowie eine Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen.

Anders als im Vorfeld diskutiert, enthält das Gesetz 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 nicht enthalten.

Neu im Vergleich zum Regierungsentwurf ist u.a. der Verzicht auf die ursprünglich geplante Anti-Fragmentierungsregel bei der Zinsschranke, der Ersatz der Zinshöhenschranke durch die o.g. Regelungen für grenzüberschreitende Finanzierungsbeziehungen im AStG, die auf ein Jahr befristete Beibehaltung des Status Quo in der GrESt nach dem Inkrafttreten der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) und die Verschiebung der Anwendung der Klimaschutz-Investitionsprämie. Auch werden der Übergangszeitraum im Zusammenhang mit der Einführung der obligatorischen e-Rechnung im B2B-Bereich verlängert sowie weitere Änderungen beim Verlustvortrag und -rücktrag vorgenommen.

Der Bundesrat hat am 24.11.2023 den Vermittlungsausschuss angerufen. Das Vermittlungsverfahren könnte noch bis zum Jahresende 2023 abgeschlossen werden.

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 des deutschen Steuersubstrat besteht, zum Tragen kommen.

Zinsaufwendungen eines Betriebs sind gem. § 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 wird die Zinsschranke i.S.v. § 4h EStG laut Gesetzesbegründung an die Vorgaben der der Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD-Richtlinie) angepasst, die hierfür eine Frist bis zum 31.12.2023 gewährt. Damit korrespondierend wird die Zinsschranke auch für das Körperschaftsteuer-Regime angepasst (§ 8a KStG).

2.1.1 Anpassung der Definition der Zinsaufwendungen

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

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 wird auch der Begriff der Zinserträge entsprechend den ATAD-Vorgaben angepasst, indem neben den „Erträgen aus Kapitalforderungen jeglicher Art“ künftig auch „wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen“ erfasst werden (§ 4h Abs. 3 Satz 3 EStG).

2.1.2 Beibehaltung der Freigrenze

Während die Freigrenze nach derzeitiger Gesetzeslage individuell betriebsbezogen, d.h. pro Gesellschaft, in Anspruch genommen werden kann, sah der Regierungsentwurf vor, die Freigrenze in Fällen eines gleichartigen Betriebs nur noch einmal zu gewähren. Danach sollten 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 der Freigrenze als ein Betrieb gelten. Rechtsfolge dieser vorgesehenen Gesetzesänderung wäre eine Aufteilung der 3 Mio. Euro-Freigrenze auf diese gleichartigen Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen gewesen (sog. Anti-Fragmentierungsregel). Die vorgesehene Regelung war sich aufgrund ihrer überschießenden Wirkung, Verwendung unbestimmter Rechtsbegriffe und zahlreichen Auslegungsfragen enormer Kritik ausgesetzt. Aufgrund dessen wurde die Regelung im Rahmen des parlamentarischen Verfahrens aus dem WtChancenG gestrichen. Unabhängig vom Verzicht auf die Einführung der allgemeinen Anti-Fragmentierungsregel wird für Körperschaften die Spezialvorschrift des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG dahingehend angepasst, 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 i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5 KStG u.U. mehrere Betriebe haben können. Unterhält bspw. eine beschränkt steuerpflichtige französische Gesellschaft in Deutschland zwei eigenständige Betriebe, werden die beiden Betriebe für Zwecke der Zinsschranke künftig als lediglich ein Betrieb angesehen.

2.1.3 Anpassung Eigenkapital-Escape und Konzernklausel

Mit dem WtChancenG wird 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. Die Konzern-Klausel ist demnach künftig nur erfüllt, wenn der Steuerpflichtige

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

² 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 sog. Arrangement Fees aus der Zinsschranke ausgenommen (BFH-Beschluss vom 22.03.2023, XI R 45/19).

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). Korrespondierend zu dieser neuen Definition des Stand-Alone-Merkmals wird § 8a Abs. 2 KStG gestrichen.

Der Eigenkapital-Escape bleibt im Wesentlichen bestehen. Um dem Mindeststandard der ATAD zu entsprechen, sieht der Gesetzentwurf jedoch vor, in § 4h Abs. 3 Satz 4 EStG die Wörter „werden könnte“ zu streichen. Nach bisheriger Rechtslage wurden auch solche Betriebe, die mit einem oder mehreren anderen Betrieben konsolidiert werden könnten, in den Eigenkapital-Escape (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) EStG) einbezogen.

Daneben werden in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 5 EStG die Wörter „und um die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil (§ 273 HGB)“ gestrichen, der damit insoweit nicht mehr dem Eigenkapital hinzugerechnet wird. Auch wird der Eigenkapital-Escape bei Körperschaften an die ATAD-Richtlinie hinsichtlich der maßgeblichen Beteiligungsgrenze in § 8a Abs. 3 Satz 1 KStG angepasst („mindestens“ statt „mehr als“ 25 Prozent).

Zudem werden unabhängig von den Vorgaben der ATAD weitere Anpassungen (Nichtanwendungsgesetzgebung) 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 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“). Dem steht künftig der neu gefasste Wortlaut der Vorschrift entgegen, der die frühere Verwaltungsauffassung gesetzlich implementiert., obwohl das BFH-Urteil durch Veröffentlichung im Bundessteuerblatt und in den Körperschaftsteuerhinweisen (H 8a KStH) bislang über den entschiedenen Einzelfall hinaus seitdem in der Verwaltungspraxis anzuwenden war.

2.1.4 Begrenzung der Nutzung von Zinsvorträgen

Die nach Anwendung der Zinsschranke verbleibenden, nicht abziehbaren Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen (sog. Zinsvortrag), § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG. Der Zinsvortrag erhöht sodann die Zinsaufwendungen der folgenden Wirtschaftsjahre, nicht aber den maßgeblichen Gewinn (gesetzliche Fiktion von laufendem Zinsaufwand). Kommt es in einer der Folgejahre zum Bestehen einer der Ausnahmeregelungen (z.B. EK-Quotentest) ist der bis dato angesammelte Zinsvortrag nach derzeitigem Recht vollständig abzugsfähig. Dieser mindert den steuerlichen Gewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres und kann u.U. dazu führen, dass ein Verlust entsteht, der in künftige Jahre vorgetragen werden kann (Verlustvortrag).

Zukünftig finden die Ausnahmen vom begrenzten Zinsabzug (§ 4h Abs. 2 EStG; die Freigrenze, die Konzernklausel sowie der Eigenkapital-Escape) keine Anwendung, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines Zinsvortrags erhöht wurden (§ 4h Abs. 1 Satz 7 EStG). Dadurch ist laut Begründung sichergestellt, dass eine Verrechnung von Zinsvorträgen nicht allein durch Nichtanwendung der

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

Zinsschranke aufgrund der Freigrenzen-Regelung erfolgen kann, sondern nur möglich ist, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA vorhanden ist.

2.1.5 (Anteiliger) Untergang des EBITDA- und Zinsvortrags

Des Weiteren wird § 4h Abs. 5 EStG um einen Satz 4 erweitert, 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 geht ein nicht verbrauchter Zins- oder EBITDA-Vortrag im Fall der Aufgabe eines Teilbetriebs anteilig unter (§ 4h Abs. 5 Satz 4 EStG). § 15 Abs. 3 UmwStG gilt in diesen Fällen entsprechend. Die Aufteilung wird laut Gesetzesbegründung gemäß den Verhältnissen der gemeinen Werte der Teilbetriebe angeordnet. Laut Gesetzesbegründung gilt als Teilbetriebsaufgabe auch das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis.

2.1.6 (Öffentliche) Förderung von Infrastruktur-Projekten

§ 4h Abs. 6 EStG 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, sind unter gewissen Voraussetzungen keine Zinsaufwendungen und -erträge i.S.v. § 4h Abs. 3 Satz 2 und 3 EStG und bleiben entsprechend auch bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA außer Ansatz (§ 4h Abs. 6 Satz 3 EStG).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen des § 4h EStG und des § 8a KStG treten am 01.01.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 5 WtChancenG). Die Änderungen des § 4h EStG sowie des § 8a KStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 17.11.2023 (Tag des Gesetzesbeschlusses) beginnen und nicht vor dem 01.01.2024 enden (§ 52 Abs. 8b EStG, § 34 Abs. 4 Satz 2 KStG).

2.2 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 wird der über dem Sockelbetrag liegende Verlustvortrag auf 75 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres erhöht.

Ab dem VZ 2028 greift bei der Mindestgewinnbesteuerung wieder die bisherige Prozentgrenze von 60 Prozent (§§ 10d Abs. 2 Satz 1, 52 Abs. 18b Satz 5 EStG). Eine entsprechende Änderung erfolgt auch bei § 10a GewStG.

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 wird mit dem WtChancenG bis einschließlich VZ 2025 verlängert, ab dem VZ 2026 greift dann ein Höchstbetrag für den Verlustrücktrag von 5 Mio. Euro bzw. 10 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung (§§ 10d Abs. 1 Satz 1, 52 Abs. 18b Satz 4 EStG).

Darüber hinaus wird 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 (§ 10d Abs. 1 Satz 2 EStG).

Die Änderungen des Verlustvortrags und des Verlustrücktrags gelten nach §§ 8 Abs. 1, 31 Abs. 1 Satz 1 KStG gleichermaßen für die Körperschaftsteuer. Eine Verlustrücktragsmöglichkeit ist bei der Gewerbesteuer weiterhin nicht vorgesehen.

2.3 Thesaurierungsbegünstigung

An der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG nimmt das WtChancenG geringfügige Umgestaltungen vor. Die noch im Referentenentwurf angekündigten weitreichenden Änderungen werden jedoch weitestgehend nicht umgesetzt.

Als wesentliche Verbesserung wird das Thesaurierungsvolumen erhöht (§ 34a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG). Hierzu wird 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. Dabei gelten 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. Damit werden Entnahmen zur Zahlung der ESt und GewSt, die auf den nicht entnommenen Gewinn entfallen, dem Thesaurierungssteuersatz unterworfen. Bislang wurde das Thesaurierungsvolumen wegen der Ertragssteuerentnahmeregelung unsachgerecht verringert und die gezahlte Gewerbesteuer und die Einkommensteuer auf die thesaurierten Gewinne galten als tariflich besteuerte Entnahmen. Durch die Einbeziehung der Ertragsteuern in die Thesaurierungsbegünstigung wird die effektive ESt-Steuerlast thesaurierter Gewinne auf die „angestrebten“ 28,25 Prozent reduziert, um Belastungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften weiter zu reduzieren. Weitere außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erhöhen laut Gesetzesbegründung dagegen den Begünstigungsbetrag nicht.

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

Die im Referentenentwurf vorgeschlagenen Verschärfungen in § 34a EStG bleiben auch im Gesetzesbeschluss enthalten. Diese dienen laut Gesetzesbegründung der Gestaltungsmissbrauchsverhinderung. So wird Absatz 6, der die nachversteuerungsauslösenden Tatbestände regelt, u.a. dahingehend ergänzt, 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).

Des Weiteren werden neben den bisher gesetzlich geregelten Fällen der Nachversteuerung (u.a. Betriebsveräußerung oder -aufgabe) weitere nachversteuerungspflichtige Tatbestände geregelt, 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 erfolgt 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 (§ 34a Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG).

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). Maßgeblich ist der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers vor der Übertragung. Bisher war vorgesehen, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag beim bisherigen (Mit-)Unternehmen verblieb, was jedoch laut Begründung missbrauchsanfällig sei. Gleiches gilt auch in den Fällen, in denen Teilmitunternehmeranteile nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 34a EStG ist nach § 52 Abs. 34 Satz 3 EStG erstmals für den VZ 2024 anzuwenden.

2.4 Steuerliche Abschreibungsregelungen

2.4.1 Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten

Darüber hinaus werden die Regelungen für die geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) und den Sammelposten verbessert. 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 wird die Grenze der maximalen Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 1.000 Euro erhöht (§ 6 Abs. 2 Satz 1 EStG). 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 wird die obere Wertgrenze für den Sammelposten auf 5.000 Euro erhöht und der Aufwandsverteilungszeitraum von bisher fünf auf drei Jahre verkürzt (§ 6 Abs. 2a Satz 1 und 2 EStG).

§ 6 Abs. 2 Satz 1 und § 6 Abs. 2a EStG sind für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 52 Abs. 12 Satz 7 und 11 EStG).

2.4.2 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.

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

2.4.3 AfA für Wohngebäude

Degressive Gebäude-AfA

Des Weiteren wird im WtChancenG eine temporäre degressive AfA für Wohngebäude eingeführt (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG). Danach können alternativ zur AfA nach § 7 Abs. 4 EStG (lineare Abschreibung) 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, soweit sie Wohnzwecken dienen in fallenden AfA-Beträgen abgeschrieben werden. Weitere Voraussetzung ist, dass begünstigte Wohngebäude in einem EU-/EWR-Staat belegen sind.

Als Beginn der Herstellung des Gebäudes zählt die (je nach Landesrecht ggf. freiwillig) einzureichende Baubeginnsanzeige (§ 7 Abs. 5a Satz 2 und 3 EStG). Im Anschaffungsfall ist erforderlich, dass das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG). Der AfA-Satz beträgt jährlich unveränderlich 6 Prozent vom jeweiligen Restwert (§ 7 Abs. 5a Satz 4 EStG).

Die degressive AfA erfolgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig (§ 7 Abs. 5a Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG). Entsprechend der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 2 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung unzulässig (§ 7 Abs. 5a Satz 6 EStG).

Der Übergang zur linearen AfA nach § 7 Abs. 4 EStG ist möglich (§ 7 Abs. 5a Satz 7 EStG). Nach dem Übergang zur linearen AfA bemisst sich die weitere AfA vom Restwert und dem nach § 7 Abs. 4 EStG unter Berücksichtigung der Restnutzungsdauer maßgebenden Prozentsatz (§ 7 Abs. 5a Satz 8 EStG). Der der linearen AfA zugrunde zu liegende Prozentsatz ermittelt sich grundsätzlich aus der Differenz zwischen dem, dem pauschalen Prozentsatz nach § 7 Abs. 4 EStG zugrundeliegenden Abschreibungszeitraum (für nach dem 31.12.2023 fertiggestellte Wohngebäude 33 1/3 Jahre) und dem bisherigen Abschreibungszeitraum des Gebäudes bezogen auf den Restwert. Des Weiteren kommt laut Gesetzesbegründung auch der Ansatz der tatsächlichen Nutzungsdauer nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Betracht, soweit die Voraussetzungen vorliegen.

Zudem wird § 7a Abs. 9 EStG insoweit angepasst, dass sich nach Ablauf des maßgebenden Begünstigungszeitraums einer Sonderabschreibung (z.B. der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG) die weitere AfA auch nach § 7 Abs. 5a EStG bemessen kann. Voraussetzung soll laut Begründung sein, dass der Steuerpflichtige das Wirtschaftsgut auch vor Ablauf des Begünstigungszeitraums der Sonderabschreibung bereits degressiv nach § 7 Abs. 5a EStG abgeschrieben hat.

Lineare Gebäude-AfA

Zudem wird eine redaktionelle Korrektur in § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG vorgenommen, 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 werden rückwirkend zum 01.01.2023 die Nutzungsdauern entsprechend angepasst.

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG wird ausgeweitet, um den gestiegenen Herstellungskosten im Bausektor Rechnung zu tragen. Zunächst wird der zeitliche Anwendungsbereich für der Sonderabschreibung auf Wohnungen erweitert, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.10.2029 gestellt wird (§ 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2, Satz 2 Nr. 2 EStG). Bisher war der Begünstigungszeitraum bis zum 31.12.2026 befristet. Zudem wird geregelt, dass § 7b EStG auch neben der neuen degressiven AfA für neue Wohngebäude angewendet werden kann (§ 7b Abs. 1 Satz 1 EStG). Des Weiteren werden die maximalen Anschaffungs- und Herstellungskosten als Baukostenobergrenze von 4.800 Euro auf 5.200 Euro (§ 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG) und die maximale Bemessungsgrundlage von 2.500 Euro auf 4.000 Euro erhöht (§ 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG).

2.4.4 Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG

Des Weiteren wird die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG erhöht. Nach diesem 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 wird nun für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt worden sind, auf bis zu 50 Prozent erhöht (§ 7g Abs. 5 EStG). Laut Gesetzesbegründung bleibt die Sonderabschreibung von bis zu 20 Prozent für nach § 7g Absatz 5 i.V.m. Absatz 6 EStG begünstigte Wirtschaftsgüter bestehen, 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 ist für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 6 EStG).

2.5 Steuerliche Bewertungsregelungen

Die Bewertungsregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG wird dahingehend geändert, dass die Bewertung von Einlagen von „jungen“ Wirtschaftsgütern (= Wirtschaftsgüter, die innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung ins Betriebsvermögen, d.h. der Einlage, angeschafft oder hergestellt worden sind) nur dann mit den (fortgeführten) Anschaffungs-/Herstellungskosten erfolgen darf, wenn die Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen eingelegt werden. Mit der Änderung wird sichergestellt, dass § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG auf die Einlage eines „jungen“ Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen keine Anwendung findet. Gesetzestechnisch erfolgt dies über den Zusatz „aus dem Privatvermögen“ hinter dem Wort „Zuführung“.

Davon sind in der Praxis insbesondere (verdeckte) Einlagen einer Mutterkapitalgesellschaft in eine Tochterkapitalgesellschaft betroffen. Auch wenn es sich hierbei um „junge“ Wirtschaftsgüter handelt, soll künftig – laut der Gesetzesbegründung zur Vermeidung von Gestaltungen, in denen stille Reserven in „jungen Wirtschaftsgütern“ un versteuert auf andere (Tochter)Kapitalgesellschaften verlagert werden und die Anteile nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei veräußert werden, die Aufdeckung der stillen Reserven zwingend erfolgen, d.h. die Einlage mit dem Teilwert zu bewerten sein. Die Gesetzesänderung ist eine Reaktion auf die BFH-Entscheidung vom 21.06.2021 (I R 32/17), in der der BFH die Norm entsprechend dem bislang geltenden Gesetzeswortlaut auch für Einlagen von „jungen“ Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen angewandt hatte.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a EStG ist nach § 52 Abs. 12 Satz 6 EStG erstmals auf Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem Datum der Verkündung des WtChancenG eingelegt werden.

2.6 Weitere Änderungen im EStG

- Private KfZ-Nutzung/Dienstwagenbesteuerung: Im Rahmen der 1-Prozent-Regelung wird die für die Anwendung von nur einem Viertel der 1%-Bemessungsgrundlage erforderliche Grenze des Brutto-Listenpreises für reine Elektrofahrzeuge (inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), die nach dem 31.12.2023 (und vor dem 01.01.2031) angeschafft werden, von derzeit 60.000 Euro auf 70.000 Euro erhöht. Entsprechend wird auch die Höchstgrenze bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode erhöht (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG, § 52 Abs. 12 Satz 5 EStG). In § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG (insbesondere extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge) entfällt für nach dem 31.12.2024 (und vor dem 01.01.2031) angeschaffte KfZ die alternative Reichweitengrenze. Die Änderungen gelten entsprechend bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG).
- 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).
- Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer: Anhebung der Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen ab 2024 auf 16 Euro (An- und Abreisetage, Tage mit mehr als 8 Stunden Abwesenheit) bzw. 32 Euro (volle Abwesenheitstage) in § 9 Abs. 4a Satz 3 EStG. Anhebung des Pauschalbetrags für Berufskraftfahrer auf 9 Euro (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 EStG).
- Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer: Streichung der bisher in § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 EStG bestehenden Möglichkeit der Berücksichtigung der Tarifiermäßigung 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 Einkommensteueranlagung geltend zu machen. Daraus resultierend Abschaffung der Sonderregelungen nach § 42b Abs. 2 Satz 2 und 6 EStG und des Pflichtveranlagungstatbestands 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).
- Das Qualifizierungsgeld nach § 82a SGB III wird gem. § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG steuerfrei gestellt.

- 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).
- 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 (Renten), § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG (Versorgungsbezüge) und § 24a Satz 5 EStG (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).
- 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, Ausnahme für Bordpersonal auf Schiffen).
- Erhöhung der Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt bei Vergütungen für Rechteüberlassungen von 5.000 auf 10.000 Euro (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG). Die Änderung ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 zufließen (§ 52 Abs. 47a Satz 2 EStG).
- Rückwirkende Aufhebung der Besteuerung der Soforthilfe Dezember (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG) durch Streichung der §§ 123 bis 126 EStG.
- Befristete Anhebung des Fördersatzes für die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung von insgesamt 20 Prozent auf insgesamt 30 Prozent (§ 35c Abs. 1a EStG). Erfasst sind energetische Maßnahmen an einem begünstigten Objekt, mit deren Durchführung nach dem 31.12.2023 begonnen wurde und die vor dem 01.01.2026 abgeschlossen sind. Unverändert bleiben die Verteilung der Steuerermäßigung auf drei Jahre und der Förderhöchstbetrag (40.000 Euro).
- Ergänzungen in § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen bei Anwendung von DBA) und § 36a Abs. 1 Satz 1 EStG (Anwendung von § 36a EStG bei Dividendenbezug über eine ausländische Betriebsstätte) mit Wirkung ab dem VZ 2023. Nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG werden Erstattungs- bzw. Anrechnungsansprüche unbeschränkt Steuerpflichtiger i.R.d. Veranlagung geprüft. Nunmehr gilt dies auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Kapitalerträge über eine ausländische Betriebsstätte beziehen, bei denen eine Entlastung gem. § 50c EStG aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht nicht in Betracht kommt. Laut Begründung entspricht dies der langjährigen Verwaltungspraxis. Gleichzeitig wird klargestellt, dass die entsprechenden Kapitalertragsteuern ungeachtet eines DBAs angerechnet werden können (Änderung in § 36a Abs. 1 Satz 1 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. Zunächst wird der Anwendungsbereich des Optionsmodells nach § 1a KStG zusätzlich auf eingetragene GbRs ausgeweitet (bisher „Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften“), so dass künftig auch diese optieren können (§ 1a Abs. 1 Sätze 1 bis 4 KStG).

Außerdem wird die zeitliche Regelung zur Antragstellung dergestalt angepasst, dass auch in Fällen einer Neugründung sowie eines Formwechsels eine Optionsausübung möglich ist (§ 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 und 2 KStG). 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 wird die Möglichkeit geschaffen, 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) kann künftig auf die Einbringung der Beteiligung an der Komplementärin verzichtet werden (§ 1a Abs. 2 Satz 2, Halbsatz 2 KStG). Damit schließt allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an der Komplementärin die steuerneutrale Ausübung der Option nicht aus.

Zudem wird eine weitere Verbesserungsmaßnahme in Bezug auf die Ausschüttungsfiktion vorgenommen. Danach ist der Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen; d.h. künftig liegt nicht schon dann ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss vor, wenn die Auszahlung der Beträge verlangt werden kann, sondern nur dann, wenn diese tatsächlich entnommen werden. Dies gilt auch bei beherrschenden Gesellschaftern, § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG (Streichung „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“). Zu letzterem führt der Gesetzgeber in der Begründung aus, dies habe zur Folge, 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 tritt am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG) und ist über die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG erstmals (rückwirkend) für den VZ 2022 anwendbar (die u.g. Fortschreibung des § 34 Abs. 1 KStG auf den VZ 2024 tritt erst am 01.01.2024 in Kraft und hat insoweit keine Auswirkung für die Anwendung der Änderungen in § 1a KStG).

3.2 Weitere Änderungen im KStG

- Folgeanpassungen an das MoPeG: Änderung des Begriffs des „nicht rechtsfähigen Vereins“ in § 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG in „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“ und Einfügen des Begriffs „Körperschaften“ in § 8 Abs. 5 KStG.
- Körperschaftsteuerbefreiung von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen: Ausweitung der Unschädlichkeitsgrenze in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG 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 in § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG korrespondierende Streichung des § 8a Abs. 2 KStG. Anpassung des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG 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.
- Ersatzlose Streichung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG mit Wirkung ab dem VZ 2024 (§ 34 Abs. 1 KStG). Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG bleiben negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Laut Begründung ist die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG u.a. mit der Einführung von § 4k Abs. 4 EStG überflüssig geworden. Durch die Streichung der Regelung wird auch das BMF-Schreiben vom 14.01.2022 (BStBl. 2022 I S. 160; Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 12.10.2016, I R 92/12) insoweit hinfällig.
- 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).
- Fortschreibung der allgemeinen Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG (vom VZ 2022) auf den VZ 2024.

4 Änderungen im Gewerbesteuerrecht

4.1 Gewerbesteuerliche Verlustnutzung

Mit dem WtChancenG wird 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 75 Prozent für die Erhebungszeiträume 2024 bis 2027 erhöht (§ 10a GewStG).

Ab dem EZ 2028 wird die Prozentgrenze analog zu den geplanten Änderungen im EStG wieder von 75 auf 60 Prozent gesenkt. Die Einführung der Möglichkeit eines gewerbesteuerlichen Verlustrücktrags sieht das Gesetz (weiterhin) nicht vor.

4.2 Gewerbesteuerliche Kürzungen und Hinzurechnungen

Im Rahmen der erweiterten gewerbesteuerlichen Grundstücks Kürzung wird die Unschädlichkeitsgrenze für Einnahmen aus dem Betrieb von EEG-Anlagen und Ladestationen erhöht. 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 Grundstücks Kürzung 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 i.S.d. § 3 Nr. 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder. Diese mit dem Fondsstandortgesetz mit Wirkung ab dem EZ 2021 eingeführte Unschädlichkeitsgrenze wird mit dem WtChancenG von bisher 10 Prozent auf 20 Prozent erhöht (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die erhöhte Unschädlichkeitsgrenze greift nach § 36 Abs. 4b GewStG erstmals (rückwirkend) für den EZ 2023.

In der gewerbesteuerlichen Regelung zum Hinzurechnungsumfang von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen entfällt die alternative elektrische Mindestreichweite (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Doppelbuchst. bb GewStG), sodass ein derartiges Fahrzeug künftig maximal 50 Gramm CO₂ pro Kilometer ausstoßen darf, um von der hälftigen Hinzurechnung zu profitieren.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Der Wegfall der alternativen Reichweitengrenze in § 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Doppelbuchst. bb GewStG ist erstmals für den EZ 2025 anzuwenden (§ 36 Abs. 4 Satz 3 GewStG).

5 Änderungen im AStG

Sowohl im Gesetzgebungsverfahren des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (BGBl. I 2021, S. 1259) als auch des ATAD-Umsetzungsgesetzes (BGBl. I 2021, S. 2035) wurde die Einführung einer eigenständigen Regelung für die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG) sowie bei Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG) forciert, deren gesetzliche Implementierung damals jedoch scheiterte. Diesen Gedanken brachte der Bundesrat im Rahmen seiner Stellungnahme zum WtChancenG vom 20.10.2023 erneut als Ersatz für die im Regierungsentwurf vorgesehene Einführung einer Zinshöhenschranke im EStG in die Diskussion ein. Gemäß der ursprünglich vorgesehenen Zinshöhenschranke (§ 4l EStG-E) sollten Zinsaufwendungen nicht abziehbar sein, soweit diese auf einem über dem gesetzlich bestimmten Höchstzinssatz liegenden Zinssatz beruhen. Der Höchstzinssatz war definiert als der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 BGB. Die Regelung sollte für sämtliche Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG gelten und somit auf

sämtliche konzerninterne Darlehensbeziehungen Anwendung finden; mangels gesetzlicher Einschränkung wären sowohl grenzüberschreitende als auch inländische Sachverhalte erfasst gewesen.

Aufgrund der enormen Kritik an der Regelung wurde schließlich von der Einführung der Zinshöhen-schranke abgesehen und stattdessen entsprechend der Forderung des Bundesrats eine Verrechnungspreisregelung für Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen in Form des § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG eingeführt.

5.1 Verrechnungspreise bei Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG)

Gem. § 1 Abs. 3d AStG wird der Betriebsausgabenabzug u.a. für Zinsaufwendungen bei grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen (z.B. Darlehen) innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe außerbilanziell korrigiert,

- Wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang an hätte erbringen können (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit. a AStG, „Cash-Flow“-Test) und die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt wird (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit. b. AStG, „Business-Purpose“-Test), oder
- soweit der vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz den Refinanzierungszinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG).

Als Finanzierungsbeziehung gelten insbesondere ein Darlehensverhältnis sowie die Nutzung oder die Bereitstellung von Fremdkapital und fremdkapitalähnlichen Instrumenten.

Sollte der Steuerpflichtige in Fällen des § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG die empfangene Finanzierung von Anfang an nicht bedienen können, handelt es sich laut Begründung wirtschaftlich betrachtet um eine verdeckte Einlage und nicht um überlassenes Fremdkapital. In diesem Fall wird davon ausgegangen, dass von Anfang an keine ernstlich gemeinten Fremdfinanzierungsbeziehungen bestehen. Maßgebendes Kriterium ist laut Gesetzesbegründung das glaubhaft erwartete „Bedienen können“ des Kapitaldienstes seitens des Schuldners. Ebensolches gilt, wenn eine konzerninterne Fremdfinanzierung nicht dem Unternehmenszweck dient. Im Ergebnis ist der gesamte Finanzierungsaufwand steuerlich nicht abziehbar.

Sofern in Fällen des § 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG ein höherer Zinssatz vorliegt, kann auch dieser fremdüblich sein, sofern der Steuerpflichtige dies nachweisen kann (Gegenbeweismöglichkeit). Gelingt der Nachweis nicht, ist der den Refinanzierungssatz der Unternehmensgruppe übersteigende Teil des Zinsaufwandes steuerlich nicht abziehbar.

Für die Bemessung des Zinssatzes ist grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe maßgebend, es sei denn, die Bonität der betreffenden einzelnen Unternehmenseinheit ist besser. Maßgebend ist grundsätzlich die Bonitätsbeurteilung, die schon vorliegt.

Im Gegensatz dazu verfolgt die OECD grundsätzlich den Ansatz ein Stand-Alone-Rating der Konzerngesellschaft zu ermitteln, welches jedoch unter Berücksichtigung eines impliziten Konzernrückhalts beeinflusst werden kann.⁴ Nur gegebenenfalls und unter gewissen Voraussetzungen kann von dem Stand-Alone Rating abgewichen werden und das Konzernrating zur Anwendung kommen.⁵

Die Vorschrift des § 1 Abs. 3d AStG regelt nur die Korrektur bei Einkunfts-minderung des inländischen Steuerpflichtigen. D.h., nur der Zinsaufwand beim inländischen Steuerpflichtigen ist unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3d AStG zu korrigieren. Die Behandlung von Outbound-Darlehen und damit entstehende Zinserträge des Steuerpflichtigen werden hingegen gesetzlich nicht durch § 1 Abs. 3d AStG erfasst.

⁴ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.81.

⁵ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.82.

5.2 Verrechnungspreise bei Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)

§ 1 Abs. 3e AStG sieht eine spezielle Regelung für den Umgang mit „Durchleitungsdarlehen“ vor, die gemäß Begründung insbesondere auch für Treasury-Finanzierungsbeziehungen relevant sind. In den Anwendungsbereich der Regelung sollen außerdem Finanzierungsgesellschaften fallen, die Finanzmittel im Konzern steuern und in den Bereichen Liquiditäts-, Finanzrisiko- oder Währungsrisikomanagement tätig sind.

Danach stellen Finanzierungsbeziehungen, die innerhalb der Unternehmensgruppe vermittelt oder weitergeleitet werden, regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen dar (geringe Wertschöpfungstätigkeit). Derartige Dienstleistungen werden laut Begründung zumeist unter Verwendung der Kostenaufschlagsmethode vergütet. Die Höhe der Vergütung ist laut Begründung abhängig vom Einzelfall und nach dem Funktions- und Risikoprofil der leistungserbringenden Einheit bestimmt. Es soll nicht abwegig erscheinen, wenn sich diese zwischen fünf Prozent und zehn Prozent auf die direkt zuzurechnenden Kosten bemisst, wobei Finanzierungskosten nicht die Bemessungsgrundlage erhöhen.

Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachgewiesen wird, dass es sich nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt. Damit soll deutlich gemacht werden, dass das jeweilige Funktions- und Risikoprofil maßgebend ist. Der Steuerpflichtige erhält somit laut Begründung die Möglichkeit, nachzuweisen, dass es sich bei den in den Sätzen 1 und 2 angeführten Tätigkeiten im konkreten Einzelfall nicht um funktions- und risikoarme Dienstleistungen handelt.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die neuen Vorschriften des § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG sind erstmals für den VZ 2024 bzw. den EZ 2024 anzuwenden (§ 21 Abs. 1a AStG).

6 Änderungen im UmwStG

6.1 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 der Neufassung 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). Die Gesetzesbegründung äußert sich dazu, wann das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ i.S.d. geänderten § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt ist. 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 i.S.d. 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 sieht erstmals eine Legaldefinition der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG vor. Danach gelten als außenstehende Personen alle Personen, „die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren“. Jedoch gelten verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB nicht als außenstehende Personen (§ 15 Abs. 2 Satz 7, Halbsatz 1 UmwStG). Laut Gesetzesbegründung gilt zur Verhinderung von Umgehungsmöglichkeiten als Veräußerung eines Anteils einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft auch die mittelbare Veräußerung dieses Anteils durch ein verbundenes Unternehmen (§ 15 Abs. 2 Satz 7, Halbsatz 2 UmwStG).

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 i.S.d. Satzes 2 gilt, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt (§ 15 Abs. 2 Satz 6 UmwStG). 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 wird auf eine Wertverschiebung zugunsten dieser Personen abgestellt.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

6.2 Weitere Änderungen im UmwStG

Zur Anpassung an das MoPeG wird durch eine Änderung in § 1 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG erreicht, dass der verschmelzungsfähige Rechtsträger und der spaltungsfähige Rechtsträger um die eingetragene GbR erweitert wird.

7 Änderungen im Umsatzsteuerrecht

7.1 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, wird mit dem WtChancenG national die obligatorische elektronische Rechnung eingeführt. Um diesen ersten Schritt vor Einführung der EU-weiten Regelung zu gehen, hat die Bundesregierung eine Ausnahmegenehmigung der EU-Kommission erhalten.

Das WtChancenG sieht Anpassungen insbesondere in § 14 UStG dahingehend vor, dass eRechnungen im inländischen B2B-Bereich verpflichtend werden. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung nicht betroffen. Die obligatorische Verwendung der eRechnung stellt eine Voraussetzung für die angedachte zukünftige Einführung der transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches Verwaltungssystem (Meldesystem) dar. Die obligatorische eRechnung wird bereits vor der Einführung des Meldesystems eingeführt, das im Entwurf der EU-Richtlinie derzeit für den 01.01.2028 vorgesehen ist. In § 14 Abs. 6 Satz 2 UStG wird dem BMF die Ermächtigung erteilt, nähere Bestimmungen zur Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats einer eRechnung in Form einer Verordnung zu erlassen.

Ab dem 01.01.2025 sind nur noch Rechnungen zulässig, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Dieses elektronische Format muss nach § 14 Abs. 1 UStG den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014 entsprechen, sog. CEN-Format EN 16931 oder kann zwischen dem Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung im letzten Fall ist, dass die für Zwecke der Umsatzsteuer erforderlichen

Informationen so aus dem verwendeten Rechnungsformat richtig und vollständig extrahiert werden können, dass das Ergebnis der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit dieser kompatibel ist. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, gelten insbesondere EDI-Rechnungen, aber auch weitere elektronische Rechnungsformate ebenso als eRechnungen.

In einem Schreiben des BMF vom 02.10.2023 stellte die Finanzverwaltung klar, dass auch andere Rechnungsformate, wie XStandard oder ZUGFeRD (ab Version 2.0.1) den Anforderungen an das derzeit im Regierungsentwurf geforderter Rechnungsformat der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014, sog. CEN-Format EN 16931, erfüllen.

Rechnungen in einem anderen elektronischen Format, welche nicht die Voraussetzungen zur Qualifikation einer eRechnung erfüllen, oder Papierrechnungen werden unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnungen“ zusammengefasst (§ 14 Abs. 1 Satz 4 EStG). In § 14 Abs. 2 UStG wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen die Verwendung der eRechnung obligatorisch ist und wann Papierrechnungen und elektronische Rechnungen in einem anderen Format weiterhin zulässig bleiben. Zukünftig sind für die benannten B2B-Umsätze sowohl Papierrechnungen als auch elektronische Rechnungen, die von dem spezifisch vorgegebenen Format abweichen, nicht mehr zulässig.

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten am 01.01.2025 in Kraft (Art. 53 Abs. 8 WtChancenG). Zu den Übergangsregelungen in § 27 Abs. 39 UStG vgl. die oben in den materiellen Vorschriften genannten Zeitpunkte.

7.2 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).
- 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 gem. § 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) 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).
- Vorzeitiges Auslaufen der befristeten ermäßigten Umsatzbesteuerung für Gas- und Wärmelieferungen zum 29.02.2024 (§ 28 Abs. 5 und 6 UStG).

8 Änderungen in der AO

8.1 Anpassungen an das MoPeG

Um die Weitergeltung des Gesamthandsprinzips im Ertragsteuerrecht zu gewährleisten, werden 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.

Definition der Personenvereinigung

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

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

Weitergeltung des Gesamthandsprinzips

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

Verfahrensrechtliche Folgeänderungen

Aufgrund der Neuregelungen in §§ 14a AO und § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird bei rechtsfähigen Personenvereinigungen bestimmt, dass

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

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten am 01.01.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 5 WtChancenG). Artikel 97 § 39 EGAO enthält in fünf Absätzen detaillierte besondere Anwendungs- und Übergangsvorschriften.

8.2 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 wird eine Mitteilungspflicht auch für bestimmte rein innerstaatliche Gestaltungen eingeführt. Mit den Regelungen, die sich eng an die Systematik der „DAC6“ anlehnen, will das BMF eine Vereinbarung aus dem Koalitionsvertrag umsetzen. Hierzu werden insbesondere die §§ 138l, 138m und 138n AO neu eingeführt. Hinzu treten einige Anpassungen in den §§ 138d bis 138k AO zu den grenzüberschreitenden Steuergestaltungen.

8.2.1 Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen

Die Definition der innerstaatlichen Gestaltung findet sich in § 138l Abs. 2 AO. 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 muss. 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). Die auf dieser noch zu veröffentlichen Whitelist genannten Gestaltungen wären nicht mitteilungspflichtig.

Als Kennzeichen übernimmt § 138l Abs. 3 Satz 1 AO 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 werden darüber hinaus drei neue Kennzeichen eingeführt.

Kennzeichen	Fundstelle innerstaatliche Gestaltungen § 138I Abs. 3 Satz 1 AO	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: Verlufterwerb	Nr. 3 Buchst. A	Nr. 3 Buchst. A
B2: Einkünfteumwandlung	Nr. 3 Buchst. b § 138I Abs. 3 Satz 2 AO 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 ist erfüllt, wenn derselbe steuererhebliche Sachverhalt mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet wird. Laut Gesetzesbegründung werden damit Konstellationen erfasst, 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 führt neben dem B1-Kennzeichen ein zweites Kennzeichen ein, das Gestaltungen mit Verlusten und darüber hinaus steuerfreien Einkünften erfasst. Konkret sind Gestaltungen mitteilungsspflichtig, 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 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.

8.2.2 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 (§ 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO).

- a) Umsatzschwelle: Der Nutzer erzielt grds. in mindestens zwei der drei Kalender-/Wirtschaftsjahren, 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 in mindestens zwei der drei letzten VZ, für die vor dem maßgebenden Ereignis Einkommensteuer festgesetzt worden ist, mehr als 2 Mio. im Kalenderjahr. Bei gemeinsam veranlagten Personen ist auf jeden Ehegatten oder Lebenspartner (einzeln) abzustellen.
oder
Einkommensschwelle: Das Einkommen des Nutzers nach § 8 Abs.1 KStG, erhöht um die nach § 8b KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne und vermindert um die nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben, beträgt in mindestens zwei der drei letzten VZ, für die vor dem maßgebenden Ereignis Körperschaftsteuer festgesetzt worden ist, mehr als 2 Mio. Euro im Wirtschaftsjahr.
- 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 o.g. 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 (§ 138I Abs. 5 Satz 3 AO).

Die Voraussetzung muss dabei zu einem nach § 138n Abs. 1 Satz 2 AO-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 § 138I Abs. 5 Nr. 2 AO 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.

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

8.2.3 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). Dies ist der Fall, wenn der Intermediär in Deutschland seinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt/Geschäftsleitung/Sitz hat, eine Betriebsstätte hat, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht werden, in das Handelsregister/berufsrrechtliches 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). Als Nutzer gilt nach § 138l Abs. 4 AO 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). 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.

8.2.4 Verfahren und Sanktionen

§ 138n AO ist die zentrale Verfahrensvorschrift. Abweichend von der DAC6 steht für die Mitteilung ein Zeitraum von 2 Monaten nach dem maßgebenden Ereignis zur Verfügung, § 138n Abs. 1 AO. 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 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. § 138n Abs. 5 AO 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 werden in der Steuererklärung angegeben, § 138k Abs. 2 AO. 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 wird ergänzt, 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. § 203 StGB.

Die Sanktionen werden in § 379 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. j und k sowie Abs. 5 AO 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 treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG). Das BMF hat die Möglichkeit, den Stichtag festzulegen und im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen, ab dem ein maßgebendes Ereignis die Mitteilungspflicht auslöst. Das BMF muss den Stichtag mindestens ein Jahr zuvor bestimmen, als späterer Stichtag gilt der 31.12.2027 (Art. 97 § 33 Abs. 7 EGAO).

8.2.5 Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)

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

- In § 138e Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b AO (Kennzeichen D2) wird künftig auf den „wirtschaftlich Berechtigten“ anstelle des „wirtschaftlichen Eigentümers“ abgestellt. Damit wird klargestellt, 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: Ein Intermediär kann Angaben zu anderen Intermediären nur mit deren Einwilligung an das BZSt melden.
 - Abs. 6 Satz 3 AO: Wenn ein zur Verschwiegenheit verpflichteter Intermediär dem Nutzer Informationen insbesondere zur Offenlegungsnummer übermittelt, damit der Nutzer diese dem BZSt mitteilen kann, wird das BZSt künftig vom Intermediär eine Mitteilung hierzu verlangen können. Das BZSt kann so beurteilen, ob ein Fristverstoß vom Nutzer oder dem Intermediär verursacht wurde.
 - Abs. 8 AO sowie Abs. 9 Satz 2 AO: 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.

8.3 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. Ziel ist durch Nutzung von Berichten aus dem Country-by-Country-Reporting und anderen relevanten Informationen länderübergreifend die steuerlichen Verhältnisse (z.B. im Verrechnungspreisbereich) von international tätigen Unternehmen vor Beginn einer Außenprüfung zu identifizieren und eine international abgestimmte Einschätzung des steuerlichen Risikos abzugeben, so dass bei einem niedrigen Risiko von einer (erneuten) Prüfung des untersuchten Sachverhalts abgesehen werden könnte. Dadurch soll 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. An diesen Pilotprojekten nahm Deutschland bislang nur auf Basis der allgemeinen Regelungen der AO und anderen Vorschriften zur Amtshilfe und zum Informationsaustausch teil.

Mit § 89b AO wird in Anlehnung an ETACA und ICAP erstmals eine Regelung für ein internationales Risikobewertungsverfahren gesetzlich implementiert, das einen klar definierten Rechtsrahmen zur Teilnahme an internationalen Risikobewertungsverfahren bildet und zugleich ein Signal für andere Staaten ist, dass Deutschland sich an solchen Verfahren beteiligen möchte. Ausdrücklich bleibt laut Gesetzesbegründung die Regelung für andere Verfahren, wie z.B. das finnische Cross-Border-Dia-
logue, sowie für mögliche künftige internationale, auf einer Risikobewertung basierende Verfahren offen.

Ziel und Umfang des Verfahrens; Antragsbefugnis

Weist der im Rahmen eines internationalen Risikobewertungsverfahrens untersuchte Sachverhalt eines Steuerpflichtigen ein geringes Risiko auf, kann die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben (§ 89b Abs. 1 AO). Dabei werden bei der Bestimmung des Umfangs einer Außenprüfung die Ergebnisse und Erkenntnisse eines internationalen Risikobewertungsverfahrens durch das für die Außenprüfung zuständige Finanzamt berücksichtigt (§ 194 Abs. 1a AO). Die Entscheidung, von der Prüfung eines Sachverhalts im Rahmen einer Außenprüfung abzusehen, ist laut Gesetzesbegründung Entscheidung der Finanzbehörde bzw. der Außenprüfungsstelle. Zudem ist es laut Begründung rechtlich nicht ausgeschlossen, z.B. die im Rahmen eines Risikobewertungsverfahrens gemachten Angaben stichprobenartig im Rahmen einer Außenprüfung zu überprüfen. Allgemeine Leitlinien darüber, wie und in welchem Umfang die Ergebnisse des Risikobewertungsverfahrens in einer Außenprüfung berücksichtigt werden, kann in untergesetzlichen Regelungen (z.B. BpO oder BMF-Schreiben) getroffen werden.

§ 89b Abs. 2 AO definiert das internationale Risikobewertungsverfahren. Ein internationales Risikobewertungsverfahren ist gem. § 89b Abs. 2 Satz 1 AO eine gemeinsame Einschätzung von steuerlichen Risiken von bereits verwirklichten Sachverhalten mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten in einem auf Kooperation und Transparenz angelegten Verfahren. Hierbei erfolgt eine Plausibilitätsprüfung der Unterlagen; ferner wird die steuerliche Auswirkung und der zu erwartende zeitliche und personelle Aufwand einer vertieften Sachverhaltsprüfung eingeschätzt. Laut Gesetzesbegründung sollen Details zu den Anforderungen (u.a. die im jeweiligen Verfahren erwarteten Unterlagen, sog. Dokumentationspakete) und dem Ablauf von internationalen Risikobewertungsverfahren zwischen Bund und Ländern abgestimmt und in entsprechenden BMF-Schreiben veröffentlicht werden.

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

- Eine CbCR-pflichtige inländische Konzernobergesellschaft (vgl. § 138a Abs. 1 Satz 1 AO; d.h. Unternehmen mit min. 750 Millionen Euro Umsatz (konsolidiert) im vorangegangenen WJ) oder
- eine beherrschende inländische Gesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die eine Stammdokumentation zu erstellen ist (vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO; d.h. Unternehmen mit min. 100 Millionen Euro Umsatz im vorangegangenen WJ).

Verfahrensbeginn und -ende

Die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens ist ausgeschlossen, wenn aufgrund der bestehenden Erfahrungen, insbesondere bei Außenprüfungen, bei dem betroffenen Steuerpflichtigen und den seiner Unternehmensgruppe angehörig Unternehmen oder aufgrund der im Zusammenhang mit dem Antrag gemachten Angaben und eingereichten Unterlagen nicht zu erwarten ist, dass das Verfahren zeitnah, kooperativ, wirtschaftlich und mit einer Einschätzung der Risiken abgeschlossen werden kann. § 89b Abs. 4 Satz 2 AO enthält einen nicht abschließenden Katalog von Kriterien, bei deren Vorliegen ein Verfahren nicht geführt werden kann. Danach ist ein Risikobewertungsverfahren u.a. dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige oder ein der

Unternehmensgruppe angehöriges Unternehmen nicht als kooperativ eingeschätzt wird (§ 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO). Das Verhalten gilt als nicht kooperativ, wenn steuerliche Mitwirkungspflichten in den letzten fünf Jahren schuldhaft nicht, nur unzureichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden (§ 89b Abs. 4 Satz 3 und 4 AO). Das ist u.a. der Fall, wenn Steuererklärungen, länderbezogene Berichte nach § 138a AO (CbCR) oder Stammdokumentationen nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben wurden (§ 89b Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 AO) oder ein Zuschlag nach § 162 Abs. 4 oder 4a AO festgesetzt worden ist (§ 89b Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 AO).

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

Im Regelfall wird 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 beendet (§ 89b Abs. 5 Satz 2 AO). Der Steuerpflichtige kann jedoch jederzeit vom Verfahren zurücktreten und dieses damit beenden (§ 89b Abs. 5 Satz 3 AO). Auch die Finanzbehörde kann das Verfahren vor dessen Abschluss beenden, wenn es an der Zusammenarbeit zwischen der Behörde und dem Steuerpflichtigen mangelt, z.B. wenn keine Einigung über den Umfang der vorzulegenden Unterlagen oder der zu erteilenden Auskünfte erzielt werden kann (§ 89b Abs. 5 Satz 3 und 4 Nr. 1 AO).

Durchführung und Zuständigkeiten

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

Die Koordination des Risikobewertungsverfahrens und die Durchführung der zwischenstaatlichen Amtshilfe liegen in der Zuständigkeit des BZSt, während die Durchführung und die Risikobewertung vom zuständigen Finanzamt vorgenommen wird (§ 89b Abs. 7 Satz 6 und 7 AO). Die Entscheidung, ob ein Risikobewertungsverfahren durchgeführt wird, obliegt dem BZSt und der zuständigen obersten Länderfinanzbehörde (§ 89b Abs. 7 Satz 5 AO). Sollten von dem Risikobewertungsverfahren mehrere Unternehmen in unterschiedlichen Zuständigkeitsbereichen der Finanzämter betroffen sein, regt das BZSt eine Zuständigkeitsvereinbarung an (§ 89b Abs. 7 Satz 4 AO), sofern es kein betroffenes inländisches Unternehmen gibt, dass den gesamten inländischen Teil der Unternehmensgruppe leitet (§ 89b Abs. 7 Satz 3 AO).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 89b und § 194 Abs. 1a AO treten am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG).

8.4 Weitere Änderungen in der AO

- Aufnahme einer Regelung in § 14b AO 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.
- Anhebung der Schwellenwerte in § 141 AO (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.
- Mitteilungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 138 AO: Gemäß dem neu angefügten Satz des § 138 Abs. 1 AO sind nicht in Inland ansässige Unternehmer dazu verpflichtet, die Aufnahme einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit in Deutschland anzuzeigen. Ausgenommen sind nur

Unternehmer, die Umsätze nach §§ 18i- 18k UStG erbringen. Nach dem überarbeiteten § 138 Abs. 2 AO muss bei einer Mitteilung nach § 138 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 AO stets die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit angegeben werden. Erstanwendung ab dem VZ 2024.

9 Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)

Im Bereich der Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten werden die Vorgaben der DAC7-Richtlinie⁷ (Änderung der EU-Amtshilferichtlinie) zu sog. Joint Audits („gemeinsame Prüfungen“) in einem neu eingefügten § 12a EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umgesetzt. Zudem erfolgt eine Anpassung der bereits bestehenden Regelung über die gleichzeitige Prüfung (§ 12 EUAHiG). Mit einem neu eingefügten § 117e AO wird 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.

9.1 Gleichzeitige Prüfung

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

Nach § 12 Abs. 1 EUAHiG können deutsche Finanzbehörden Amtshilfe in Form gleichzeitiger Prüfungen leisten (Satz 1) und in Anspruch nehmen (Satz 2). § 12 Abs. 2 Satz 1 EUAHiG 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 muss der Informationsaustausch nicht der alleinige Zweck der Prüfung sein.

Weitere Anpassungen entsprechen im Wesentlichen der bisherigen Rechtslage. So ist die Benennung eines verantwortlichen Bediensteten in § 12 Abs. 3 EUAHiG (bisher: § 12 Abs. 4 EUAHiG), die Bestimmung, für welche Person(en) eine gleichzeitige Prüfung durchgeführt wird in § 12 Abs. 4 EUAHiG (bisher: § 12 Abs. 2 EUAHiG) und die Einwilligung bzw. die begründete Ablehnung der gleichzeitigen Prüfung durch die zuständige Finanzbehörde in § 12 Abs. 5 EUAHiG (bisher: § 12 Abs. 3 EUAHiG) geregelt. § 12 Abs. 6 EUAHiG enthält Informationspflichten gegenüber der von einer gleichzeitigen Prüfung betroffenen Person.

Nach § 12 Abs. 7 EUAHiG ist 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.

9.2 Gemeinsame Prüfung

Mit der Einführung des § 12a EUAHiG erfolgt die nationale Umsetzung von Art. 12a der DAC7-Richtlinie und somit die gesetzliche Implementierung einer nationalen Vorschrift zur Durchführung gemeinsamer Prüfungen mit EU-Mitgliedstaaten.

Im Vergleich zu gleichzeitigen Prüfungen sehen gemeinsame Prüfungen die grenzüberschreitende Anwesenheit von Bediensteten typischerweise vor und gewährleisten dadurch eine Prüfung in besonders stark koordinierter Art und Weise. Dadurch soll eine einvernehmliche Feststellung der steuerlichen Sachverhalte und ein weitestgehend gleicher Kenntnisstand der Tatsachen bewirkt werden. Ggf. ressourcenintensive und manchmal langwierige Verständigungsverfahren werden laut Gesetzesbegründung in diesen Fällen unnötig.

§ 12a Abs. 1 EUAHiG ermächtigt deutsche Finanzbehörden zur Teilnahme an gemeinsamen Prüfungen. So kann das zentrale Verbindungsbüro auf Vorschlag der deutschen Finanzbehörden einen oder

⁷ Der Großteil der Neuerungen aus der sog. DAC7 wurde bereits im Jahr 2022 mit dem sog. DAC7-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2022, S. 2730) in deutsches Recht überführt. Für die Neuregelungen zu Joint Audits bestand eine längere Umsetzungsfrist.

mehrere Mitgliedstaaten ersuchen, eine gemeinsame Prüfung durchzuführen (§ 12a Abs. 1 Satz 1 EUAHiG). Das zentrale Verbindungsbüro kann auch ein Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates oder mehrerer anderer Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung annehmen (§ 12a Abs. 1 Satz 2 EUAHiG). Eine gemeinsame Prüfung kann auch erfolgen, wenn eine gleichzeitige Prüfung in Bezug auf dieselben Person zum identischen oder einem anderen Sachverhalt bereits durchgeführt wird (§ 12a Abs. 1 Satz 3 EUAHiG). Der Grund hierfür ist laut Gesetzesbegründung, dass die Zusammenarbeit in Form einer gemeinsamen Prüfung gegenüber der gleichzeitigen Prüfung eine qualitative Steigerung darstellt.

Die Definition der gemeinsamen Prüfung ist in § 12a Abs. 2 Satz 1 EUAHiG verankert. Laut Gesetzesbegründung sind die Tatbestandsmerkmale wesentlich identisch mit denen der gleichzeitigen Prüfung. Die Koordinierung erfolgt durch die zentralen Verbindungsbüros (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG). Im Gegensatz zur gleichzeitigen Prüfung, die den Informationsaustausch bezweckt, ist 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 (§ 12a Abs. 2 Satz 2 EUAHiG).

Nach § 12a Abs. 3 EUAHiG treffen die beteiligten Behörden mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Vereinbarung über die Einzelheiten der gemeinsamen Prüfung, die zumindest eine Regelung bezüglich der verwendeten Sprache zum Gegenstand haben wird. In § 12a Abs. 4 EUAHiG sind 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. Die betroffene inländische Person, auf die sich die gemeinsame Prüfung bezieht, muss innerhalb von 60 Tagen nach der Erstellung des Prüfungsberichts über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung unterrichtet werden (§ 12a Abs. 5 Satz 1 EUAHiG).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§§ 12 und 12a EUAHiG sowie § 117e AO treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG).

10 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 stehen diese Vergünstigungen ab dem Jahr 2024 grds. nicht mehr zur Verfügung. Außerdem 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.

Zur Sicherstellung des derzeitigen Status Quo wird ein neuer § 24 GrEStG zunächst für das Jahr 2024 befristet eingeführt. Danach gelten rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO) für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Damit ist die Nutzung der o.g. Steuervergünstigungen auch im Jahr 2024 möglich. Zugleich wird damit die Gefahr eines Verstoßes gegen bestehende Nachbehaltensfristen vorerst ausgeschlossen.

Da die Bundesregierung im Rahmen ihrer Gegenüberung an einer dauerhaften Beibehaltung des Status Quo sowohl verfassungsrechtliche als auch beihilferechtliche Bedenken geäußert hat, wird zunächst eine temporäre Lösung gewählt. Die dadurch gewonnene Zeit soll dafür genutzt werden, Anpassungsbedarf im Grunderwerbsteuergesetz zu prüfen und eine rechtssichere gesetzliche Regelung zu schaffen, die auch in eine umfangreichere Neugestaltung der Grunderwerbsteuer münden kann.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 24 GrEStG tritt am 01.01.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 5 WtChancenG) und wird mit Ablauf des 31.12.2024 aufgehoben (Art. 53 Abs. 8 WtChancenG).

11 Änderungen im ErbStG und BewG

Um die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips im ErbStG und BewG sicherzustellen, werden diverse Anpassungen an das zum 01.01.2024 in Kraft tretende MoPeG (BGBl. I 2021, S. 3436) vorgenommen. 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 unter 7.1) ergeben (z.B. Anknüpfung der §§ 13a, 13b ErbStG an die Ertragsbesteuerung).

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten am 01.01.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 5 WtChancenG).

Mit dem WtChancenG wird 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 (§ 20 Abs. 7 ErbStG).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 20 Abs. 7 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG).

Mit einer Ergänzung in § 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG wird die beschränkte Erbschaftsteuerpflicht (bei Inlandsvermögen) auch auf Fälle eines Vermächtnisses (Anspruch auf Übertragung von Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG) erweitert. 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

§ 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG) und ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des WtChancenG entsteht (§ 37 Abs. 20 ErbStG).

Des Weiteren wird eine Besteuerungslücke im Zusammenhang mit einer disquotalen Einlage eines Kommanditaktionärs in die KGaA geschlossen. Nach einem aktuellen Urteil des FG Hamburg, das derzeit Gegenstand eines Revisionsverfahrens ist (FG Hamburg vom 11.07.2023, 3 K 188/21, Tz. 97 ff., anh. BFH II R 23/23), stellt die disquotale Einlage des Kommanditaktionärs im Verhältnis zum persönlich haftenden Gesellschafter mangels eines einschlägigen Tatbestands keinen steuerbaren Vorgang i.S.d. ErbStG dar. Um auch in diesen Fällen einen steuerlich relevanten Vorgang zu definieren, wird ein neuer Abs. 9 in § 7 ErbStG eingefügt. Danach gilt als Schenkung auch die Werterhöhung einer Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA. Laut Begründung wird lediglich klarstellend geregelt, dass auch die Werterhöhung der Beteiligung eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA als schenkungsteuerbarer Vorgang erfasst wird.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 7 Abs. 9 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 53 Abs. 1 WtChancenG).

12 Prämie für Klimaschutzinvestitionen

Mit dem Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz (KlimalnvPG) wird eine steuerliche Investitionsförderung für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen in Unternehmen unabhängig von ihrer Größe, Rechtsform und wirtschaftlichen Tätigkeit eingeführt. Die Förderung bietet der deutschen Wirtschaft Anreize, in energieeffiziente Vorhaben zu investieren, um den Energieverbrauch zu reduzieren und den Umweltschutz zu verbessern. Die Investitionsprämie wird allen Unternehmen gewährt, die die Anforderungen erfüllen. Wie bei der Forschungszulage besteht bei Erfüllung der Voraussetzungen dementsprechend ein Rechtsanspruch auf die Investitionsprämie.

12.1 Voraussetzungen und Anwendungsbereich

Anspruchsberechtigt sind gem. § 1 KlimalnvPG unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige, 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 sind originär anspruchsberechtigt. Nach § 1a KStG optierende Gesellschaften sind laut Gesetzesbegründung als Steuerpflichtige i.S.d. KStG anzusehen und nicht als Mitunternehmerschaft. Laut Gesetzesbegründung sind, wie bereits bei der Forschungszulage, im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organgesellschaft die Organgesellschaften eigenständig anspruchsberechtigt.

Nach § 2 KlimalnvPG sind Investitionen in neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt. Auch Investitionen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines im Unternehmen vorhandenen beweglichen abnutzbaren Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens führen, sind begünstigt. Weitere Voraussetzungen sind u.a. die ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung in einer Betriebsstätte des Betriebs des Anspruchsberechtigten, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) oder in der Schweizerischen Eidgenossenschaft belegen ist (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) und das Vorliegen von förderfähigen Aufwendungen in Höhe von mindestens 5.000 Euro.⁸

Die förderfähigen Investitionen sind von einem zugelassenen Energieberater als besonders energieeffizient zertifiziert und müssen 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. Sofern der Anspruchsberechtigte über ein zertifiziertes Energie- oder Umweltmanagementsystem verfügt, kann das Einsparkonzept durch einen eigenen Energiemanager erstellt werden. Es ist nicht vorgesehen, dass Investitionen in Kraft-Wärme-Kopplung, Fernwärme/Fernkälte und in Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen betrieben werden, begünstigt sind.

12.2 Förderzeitraum

Die Investitionsprämie wird gem. § 3 KlimalnvPG für einen Zeitraum von sechs Jahren eingeführt. Sie erfasst Investitionen, die nach dem 29.02.2024 begonnen und vor dem 01.01.2030 abgeschlossen wurden. Dabei werden auch Investitionen begünstigt, soweit bei ihnen vor dem 01.01.2030 bereits Aufwendungen wie Anzahlungen auf Anschaffungskosten oder Teilerstellungen entstanden sind, selbst wenn sie nicht bis zum 31.12.2029 abgeschlossen werden können. Dadurch wird die Abgrenzung von Anschaffungs- und Fertigstellungszeitpunkten am Ende des Förderzeitraums vereinfacht.

Im Fall der Anschaffung eines förderberechtigten Wirtschaftsguts beginnt 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. Planungsarbeiten sind nicht als Beginn der Herstellung anzusehen. Nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Arbeiten, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen, sind in dem Zeitpunkt begonnen, in dem 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

⁸ Eine zusätzliche Wertuntergrenze besteht im Antragsverfahren.

Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt oder die Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, beendet sind (§ 3 Abs. 2 KlimalnvPG).

12.3 Bemessungsgrundlage und Förderhöhe

Die Bemessungsgrundlage ist nach § 4 KlimalnvPG der förderfähige Aufwand. Zum förderfähigen Aufwand gehören nach § 4 Abs. 1 KlimalnvPG die nachgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie die vor dem 01.01.2030 entstandenen Teilherstellungskosten 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 begünstigten Investition als auch die nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten von Maßnahmen an bestehenden beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens i.S.d. § 2 Abs. 1 KlimalnvPG enthalten. Es ist vorgesehen, die Bemessungsgrundlage auf 200 Mio. Euro pro Anspruchsberechtigten für den gesamten Förderzeitraum zu begrenzen (§ 4 Abs. 2 KlimalnvPG).

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).

Die Klimaschutz-Investitionsprämie wird laut Gesetzesbegründung zunächst grds. erfolgsneutral (und damit nicht gewinnerhöhend) verbucht. Dazu wird der Prämienbetrag, die nachträglich festgesetzt und ausgezahlt wird, gem. § 9 KlimalnvPG nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Wirtschaftsguts abgezogen. Die AfA erfolgt ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Prämie mit dem um die Prämie geminderten Bewertungsansatz; diese kann nach allen geltenden steuerlichen Abschreibungsmethoden erfolgen. Dadurch verringert sich der Abschreibungsbetrag über die Nutzungsdauer um den Betrag der gewährten Investitionsprämie. Bei Überschreitung des Restbuchwerts ist die Investitionsprämie insoweit gewinnerhöhend zu erfassen.

12.4 Verfahren und EU-Beihilferecht

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

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

Grundsätzlich wird die Investitionsprämie gem. § 6 KlimalnvPG neben Projektförderungen und staatlichen Beihilfen gewährt. Die Investitionsprämie wird jedoch nicht gewährt, wenn die förderfähigen Aufwendungen bereits durch andere staatliche Förderungen, bei denen es sich um staatliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union handelt, gefördert wurden. Eine Doppelförderung desselben Wirtschaftsguts ist daher insoweit ausgeschlossen.

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

Gem. § 8 KlimainvPG wird die Investitionsprämie in einem gesonderten Festsetzungsbescheid festgesetzt. Die Auszahlung der Investitionsprämie erfolgt innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Investitionsprämienbescheids direkt an den Anspruchsberechtigten.

Bei der Gewährung der Investitionsprämie werden alle Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend angewendet. Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO (§ 10 Abs. 1 KlimainvPG). 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 sind die §§ 194 ff. AO anzuwenden.

Vergleichbar mit dem Forschungszulagengesetz sieht § 11 KlimainvPG Regelungen für die Verzinsung des Rückforderungsanspruchs vor, wenn ein Investitionsprämienbescheid aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert wird. Laut § 12 KlimainvPG gelten 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.

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Einführung des KlimainvPG tritt aufgrund der fehlenden Verfügbarkeit des beihilferechtlichen Evaluierungsplans zum 01.01.2024 erst zum 01.03.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 6 WtChancenG).

13 Forschungszulage

13.1 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 wird die Förderung erweitert, indem auch abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den nach dem 31.12.2023 beginnenden Wirtschaftsjahren grundsätzlich förderfähig sein können. Zu den förderfähigen Aufwendungen gehören zukünftig auch die auf die tatsächliche Nutzung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben entfallene Wertminderung des jeweiligen Wirtschaftsjahres.

Voraussetzung ist, dass die Wirtschaftsgüter tatsächlich ausschließlich im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben eigenbetrieblich genutzt werden und für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich sind. Es ist laut Gesetzesbegründung nicht erforderlich, 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), werden jedoch nicht von der Regelung erfasst.

Die Höhe der Wertminderung ergibt 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. Die förderfähige Wertminderung berücksichtigt alle nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zulässigen wertmindernden Ansätze, wie z.B. alle zulässigen Abschreibungs- und Bewertungsmethoden (mit Ausnahme GWG und Sammelposten, s.o.). Liegen die Voraussetzungen nicht im gesamten Wirtschaftsjahr vor, so wird der förderfähige Aufwand um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat gekürzt, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen. Dies wird jährlich mit Festsetzung der Forschungszulage geprüft.

13.2 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, wird nach § 3 Abs. 4 FZulG 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. Wie bisher ist es laut Gesetzesbegründung nicht erforderlich, die einzelnen Aufwendungen des Auftragnehmers im Detail nachzuweisen.

13.3 Förderhöhe

Um die Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf Investitionskosten zu unterstützen, wird nach § 3 Abs. 5 FZulG 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 wird 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.

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, können diese einen Antrag auf eine Erhöhung der Prämie auf 35 Prozent stellen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG). Die Regelung erfasst kleine und mittlere Unternehmen i.S.d. KMU-Definition des Anhangs I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ((EU) Nr. 651/2014). 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 wird 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).

13.4 Auszahlung, Verfahren

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

Die Beurteilung der begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben wird weiterhin von der Bescheinigungsstelle Forschungszulage vorgenommen. Nach dem im Entwurf des WtChancenG neu gefassten § 6 FZulG übernimmt die Bescheinigungsstelle nun ebenfalls die Beurteilung, ob das jeweilige Wirtschaftsgut, für das die Forschungszulage beansprucht wird, für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich ist. Die endgültige Prüfung und Festsetzung der Forschungszulage erfolgt weiterhin durch das zuständige Finanzamt, wobei die sachlichen Feststellungen der Bescheinigungsstelle unverändert für die Finanzverwaltung bindend sind.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten am 01.01.2024 in Kraft (Art. 53 Abs. 5 WtChancenG). Für Details zum Anwendungszeitpunkt der einzelnen Neuregelungen vgl. die o.g., teilweise in den materiellen Vorschriften genannten Zeitpunkte.

14 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). Erstanwendung ab dem 01.01.2025 (§ 57 Abs. 8 Satz 4 InvStG).
- 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).
- 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).



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

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