

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.  
Mohrenstr. 20/21  
10117 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.  
Breite Str. 29  
10178 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.  
Burgstr. 28  
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.  
Wilhelmstr. 43/43 G  
10117 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)  
DER EINZELHANDEL E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN  
E. V.  
Am Weidendamm 1A  
10117 Berlin

25. Juli 2023

Bundesministerium der Finanzen

11016 Berlin

Per E-Mail

**Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von  
Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und  
Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Referentenentwurfs eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) und nehmen gerne die Möglichkeit wahr, zum Entwurf Stellung zu nehmen. In dem Gesetzentwurf wird eine Reihe von vielversprechenden Maßnahmen angekündigt, mit denen die steuerlichen Rahmenbedingungen des hiesigen Standorts verbessert werden sollen. Das ist im Ansatz richtig und überfällig. Die Maßnahmen umfassen positive Anreize für mehr Investitionen und Innovationen und zielen insgesamt darauf ab, das Wirtschaftswachstum in Deutschland zu stärken. Wir sehen allerdings auch Nachjustierungsbedarf, den wir in der Anlage zur Stellungnahme ausführlich erläutern.

Die Herausforderungen der deutschen Wirtschaft sind derzeit sehr groß. Die aktuelle Lage ist besorgniserregend. Die gesamtwirtschaftlichen Rahmendaten für 2023 haben sich gegenüber den zu Beginn des Jahres formulierten Prognosen nochmals verschlechtert. Das Bruttoinlandsprodukt liegt im ersten Quartal 2023 preis-, saison- und kalenderbereinigt um 0,3 Prozent unter dem Vorquartalsniveau. Mit dem Rückgang im vierten Quartal 2022 befindet sich die Bundesrepublik Deutschland bereits in einer Rezession. Diese schwierige wirtschaftliche Lage schlägt mittlerweile auch auf den bisher noch robusten Arbeitsmarkt durch. Wie dringlich es ist, die wirtschaftlichen Rahmenbedingungen zu verbessern, belegen die Daten zu den Direktinvestitionen: Im Jahr 2022 flossen rd. 125 Mrd. Euro mehr Direktinvestitionen aus Deutschland ab als im gleichen Zeitraum in Deutschland getätigt wurden. Das ist der höchste Netto-Kapitalabfluss, der jemals in Deutschland verzeichnet wurde. Gerade bei energieintensiven Branchen droht eine massive Abwanderung mit negativen Folgen für die Wertschöpfungsketten und die Gesamtwirtschaft.

Die im Referentenentwurf vorgesehenen Maßnahmen, insbesondere die Investitionsprämie, die Verbesserungen bei der Verlustverrechnung, bei der steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung und bei der Thesaurierungsrücklage nach § 34a EStG, die Erhöhung der Grenzen für die Sofortabschreibung bei geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) sowie die Anhebung der Sonderabschreibung im Rahmen des § 7g EStG sind dem Grunde nach zu begrüßen. Die für die Summe aller Maßnahmen geschätzte jährliche Entlastung für die gesamte deutsche Wirtschaft in Höhe von rd. 6,6 Mrd. Euro ist aus Unternehmenssicht ein positives Signal, dem aber noch weitere folgen sollten, um bei den angesprochenen Herausforderungen eine Trendwende zu schaffen. Zu bedenken ist bei dieser Bewertung, dass sich derzeit weitere Gesetze im parlamentarischen Verfahren befinden, die die Unternehmen belasten dürften, wie beispielsweise das Gebäudeenergie- und das Energieeffizienzgesetz.

Leider beinhaltet der Gesetzentwurf auch Verschärfungen, die dessen o. g. Zielsetzung zuwiderlaufen. Insbesondere die vorgesehenen Änderungen der Zinsschranke und des Umwandlungsgesetzes lehnen unsere Unternehmen in dieser Form ab. Auch die Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen wird angesichts des bei den Unternehmen entstehenden zusätzlichen Compliance-Aufwands kritisch gesehen. Die positiven Maßnahmen des vorliegenden Entwurfs eines Wachstumschancengesetzes ändern im Übrigen wenig daran, dass Deutschland im internationalen Vergleich noch immer mit der höchsten Unternehmensteuerbelastung hat. Eine Reduzierung dieser Belastung hin zu einem im internationalen Vergleich konkurrenzfähigen Niveau gehört weiterhin auf die steuerpolitische Agenda. Das gilt auch für die hohe Belastung mit Energiekosten bzw. konkret für die hohen Strompreise, die die Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen am hiesigen Standort erheblich einschränken.

Erfreulich ist, dass im Gesetzentwurf eine Reihe von Vereinfachungen bei der Steuererhebung vorgesehen sind. Die Reduzierung der Erklärungspflichten von Kleinunternehmern oder die Anhebung der Ist-Besteuerungsgrenze sind Schritte in die richtige Richtung. Auch die Anhebung der Grenzen für die Sofortabschreibung bei den GWG und der Beträge bei Poolabschreibungen entlasten die Betriebe von Bürokratie. Diese Maßnahmen sollten allerdings noch konsequenter ausgestaltet werden, damit die angestrebten Investitionsanreize auch in der Breite der Wirtschaft wirken können.

Die Einführung einer verpflichtenden elektronischen Rechnung (eRechnung) bei B2B Geschäften, ergänzt um ein Meldesystem an die Finanzbehörden, kann zu einer effizienteren Rechnungsabwicklung führen. Zu dem im Frühjahr dieses Jahres vom BMF vorgelegten Diskussionsentwurf haben wir am 22. Mai ausführlich Stellung genommen und aus Sicht unserer Unternehmen dringend erforderliche Änderungen angeführt. Artikel 27 des vorliegenden Gesetzentwurfs ist zu entnehmen, dass leider nur wenige dieser Hinweise aus der Praxis berücksichtigt wurden.

Von unseren Unternehmen erhalten wir die Rückmeldung, dass für sie die Herstellung einer allgemeinen, verpflichtenden Empfangsbereitschaft von eRechnungen zum Jahresbeginn 2025 nicht darstellbar ist, insbesondere so lange die angekündigte staatliche eRechnungsplattform nicht arbeitsfähig ist. Für eine erfolgreiche Einführung sollte das technische Rahmenwerk für den Rechnungsaustausch und für das Meldesystem mindestens ein Jahr vor Beginn der verpflichtenden Anwendung der eRechnung durch die Verwaltung veröffentlicht werden. Unverständlich ist, warum bewährte Standards zum Austausch von elektronischen Rechnungen spätestens 2028 ohne nachvollziehbaren Grund abgeschafft werden sollen.

Durch dieses Vorgehen entsteht bei allen Unternehmen – sei es durch die erstmalige Implementierung oder die Umstellung auf ein anderes System – hohe Aufwendungen, die pro Unternehmen zwei- bis dreistellige Millionenbeträge erreichen können. Um für die Unternehmen einen doppelten Aufwand zu vermeiden, sollte die Einführung der obligatorischen eRechnung zwingend zusammen mit dem geplanten Meldesystem diskutiert werden. Außerdem bedarf es dringend eines Projektmanagements für die technischen Komponenten des Gesetzes.

Unsere nachfolgenden Anmerkungen und Petiten sind als vorläufige Bewertung und Positionierung zu verstehen, weil die Unternehmen angesichts der extrem kurzen Frist zur Stellungnahme nur sehr wenig Zeit hatten, sich intensiv mit dem umfangreichen, für viele Unternehmen in Deutschland sehr wichtigen Gesetzentwurf zu beschäftigen. Eine angemessene Einbindung der Praxis für eine sachgerechte Ausgestaltung der Regelungen ist so aus Sicht der Unternehmen leider nicht gegeben. Es hätten mehr und noch differenziertere Rückmeldungen aus der Praxis erfolgen können, wenn die Frist zur Stellungnahme nicht auf sieben Werktagen begrenzt worden wäre – und dies in einer Zeit, in der in einigen Bundesländern die Sommerferien laufen.

Für Rückfragen zu unseren Ausführungen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHE INDUSTRIE- UND  
HANDELSKAMMER

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN  
INDUSTRIE E. V.

ZENTRALVERBAND DES  
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN  
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER  
BANKEN E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN  
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)  
DER EINZELHANDEL E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,  
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

## **Zu Artikel 1 – Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz – Klimaschutz-InvPG)**

Es ist richtig, dass die bereits im Koalitionsvertrag als sog. Super-AfA vereinbarte steuerliche Förderung von Klimaschutzinvestitionen nunmehr umgesetzt werden soll. Bedauerlich ist jedoch, dass entgegen der ursprünglichen Ankündigung der Bundesregierung Investitionen in die Digitalisierung nicht mehr einbezogen werden und zudem nur sehr eng umrissene Investitionen in die Energieeffizienz gefördert werden.

Die überaus ambitionierten Klimaziele der Bundesregierung erfordern nicht nur hohe öffentliche Investitionen in entsprechende Infrastrukturen, sondern vor allem enorme private Investitionen der deutschen Wirtschaft in die Erneuerung und Weiterentwicklung von Produktionsprozessen, die eine Transformation zu einer CO<sub>2</sub>-freien Wirtschaft im Jahr 2045 ermöglichen. Die Bundesregierung verfolgt hier einen Ansatz mit intensiver staatlicher Regulierung. Sie vertraut nicht auf den bereits auf EU-Ebene eingeführten und 2021 in Deutschland um die Sektoren Wärme und Verkehr ergänzten nationalen Emissionshandel, um den Ausstoß von CO<sub>2</sub>-Emissionen zu reduzieren. Auch auf Grund der im internationalen Vergleich hohen Regulierung insbesondere der Primärenergiequellen geraten Unternehmen in Deutschland zunehmend unter Wettbewerbsdruck. Es ist deshalb gerechtfertigt, dass die erforderlichen privaten Investitionen durch steuerliche Maßnahmen flankiert werden. Die Umsetzung in Form einer Investitionsprämie sehen wir im Grundsatz positiv, befürworten allerdings Anpassungen im Gesetzentwurf, die zu einer deutlich stärkeren Anreizwirkung führen. Um dem nötigen Transformationsprozess bei den Unternehmen in den kommenden Jahren gerecht zu werden, sollte die Bemessungsgrundlage erhöht werden. Zudem bleibt auch der Fördersatz i. H. v. 15 Prozent deutlich hinter den Möglichkeiten des EU-Beihilferechts von 30 Prozent zurück (vgl. EU-Verordnung Nr. 651/2014 vom 17. Juni 2014, Artikel 38 Nr. 4 ff.). Um die notwendigen Impulse zu setzen, sollten die finanziellen Rahmenbedingungen zur Förderung daher erweitert werden.

Irritierend ist die in der Begründung des Gesetzes aufgenommene Formulierung (S. 122): „Gegenstand dieses Gesetzes ist daher die steuerliche Förderung von Investitionen, die zu einer Minderung des Energieverbrauchs im Unternehmen beitragen und somit den Umwelt- und Klimaschutz verbessern.“

### **Petitum**

Im Wachstumschancengesetz sollte es um die Förderung von Investitionen in **Energieeffizienz** gehen. Deshalb sollte noch einmal eine Klarstellung dahingehend vorgenommen werden, dass sämtliche Investitionen gefördert werden, die die Energieeffizienz erhöhen.

Eine Reduzierung des Energieverbrauchs sollte nicht als Ziel formuliert werden. Zudem sollten die Bemessungsgrundlage und der Fördersatz erhöht werden.

### **Zu § 1 – Anspruchsberechtigte**

Voraussetzung für die Anspruchsberechtigung der Klimaschutz-Investitionsprämie ist, dass der anspruchsberechtigte Steuerpflichtige nicht von der Besteuerung befreit ist. Der Gesetzesbegründung lässt sich entnehmen, dass dies nur auf die Fälle beschränkt sein sollte, in denen eine Befreiung von der Einkommen- und Körperschaftsteuer bzw. Zuweisung des Besteuerungsrechts an einen anderen Staat auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorliegt. Dies sollte sich zur Klarheit und Rechtssicherheit unmittelbar aus dem Gesetzestext ergeben, damit klargestellt wird, dass partielle Befreiungen bzw. gewerbesteuerliche Befreiungen unschädlich sind.

### **Petition**

In § 1 Abs. 1 Klimaschutz-InvPG sollte klargestellt werden, dass partielle Befreiungen bzw. gewerbesteuerliche Befreiungen unschädlich für die Anspruchsberechtigung sind.

### **Zu § 2 – Begünstigte Klimaschutz-Investitionen**

#### **Zu Absatz 1 – Definition begünstigter Investitionen**

Auf S. 124 heißt es: „Begünstigt sind Investitionen nur dann, wenn es sich um die Anschaffung oder Herstellung eines neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens handelt.“ In der Praxis werden in vielen Fällen durchaus auch bereits gebrauchte Produktionsanlagen und Maschinen erworben und zur Verbesserung der Energieeffizienz eingesetzt.

### **Petition**

Sofern die weiteren Voraussetzungen für eine Förderung der Investition erfüllt sind, sollten auch der Erwerb und Einsatz **gebrauchter** beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gefördert werden.

#### **Zu Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 – Klarstellung zur Einbeziehung von Leasing- und Contracting-Fällen**

Um sicherzustellen, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter nachhaltig die Energieeffizienz des anspruchsberechtigten Unternehmens verbessern, ist in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Klimaschutz-InvPG eine Nutzungsvoraussetzung vorgesehen. Die Gesetzesbegründung führt

hierzu auf S. 125 aus: „Damit sind Nutzungsüberlassungen von begünstigten Wirtschaftsgütern innerhalb der ersten zwei Jahre nicht zulässig.“

Die Aussage ist im Hinblick auf Sale-and-Lease-back problematisch. In der Praxis werden zahlreiche Wirtschaftsgüter im Wege des Leasings finanziert. Hierbei erwirbt das investierende Unternehmen zunächst das Wirtschaftsgut bei Einhaltung der weiteren Voraussetzungen, beantragt die Prämie und veräußert das nämliche Wirtschaftsgut nach Auszahlung der Prämie zwecks Finanzierung an einen Leasinggeber, um es sodann unmittelbar zurückzuleasen und es weiterhin eigenbetrieblich zu nutzen.

Unseres Erachtens ist der hier geschilderte Fall vom Ausschlussgrund jedoch nicht erfasst, da lediglich sichergestellt werden soll, dass das begünstigte Wirtschaftsgut in dem Zweijahreszeitraum vom anspruchsberechtigten investierenden Unternehmen fast ausschließlich betrieblich genutzt wird, was im Ergebnis bei Sale-and-Lease-back-Fällen gewährleistet ist.

#### **Petition**

Wir bitten um Klarstellung in der Gesetzesbegründung, dass die Finanzierung begünstigter Wirtschaftsgüter im Wege des Sale-and-Lease-back nicht ausgeschlossen ist. Der Ausschluss von Nutzungsüberlassungen sollte marktübliche Contracting-Modelle nicht umfassen. Diesbezüglich sollte eine Klarstellung in der Gesetzesbegründung erfolgen.

#### **Zu Absatz 2 – Anforderungen an das Einsparkonzept, das als Nachweis der förderfähigen Investitionen dient**

Das vorausgesetzte Einsparkonzept muss die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllen. Das Energieaudit ist aus Sicht des Gesetzgebers das zentrale Instrument, um Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz und zur Reduzierung der Energiekosten festzustellen. Durch die Ermittlung, in welchen Bereichen im Unternehmen wieviel Energie verbraucht wird, soll erkennbar werden, an welchen Stellen Einsparpotenziale bestehen.

Die vorgeschlagene Ausgestaltung der Regelung ist aber aus Sicht der Unternehmen gerade für kleinere und mittlere Unternehmen nicht praxisgerecht und bedarf dringend einer Nachbesserung. Insbesondere das Erfordernis eines Energie-Einsparkonzepts (§ 2 Abs. 1 Nr.1 i. V. m. Abs. 2 und 3 Klimaschutz-InvPG) ist praktisch in der Breite der KMU nicht realisierbar. Denn nach geltender Gesetzeslage (§ 8 Gesetz über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen (EDL-G)) bedürfen nur solche Unternehmen, die keine KMU im Sinne der Empfehlung 2003/361/EG der Kommission vom 6. Mai 2003 betreffend die Defini-

tion der Kleinstunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen (ABl. L 124 vom 20.5.2003, S. 36) sind, eines Energieaudits. Das heißt, dass die überwältigende Zahl der KMU für eine Inanspruchnahme der Klimaschutz-InvPG erstmalig ein Einsparkonzept erarbeiten lassen müsste. Hierfür sind umfangreiche Datenerhebungen im Unternehmen notwendig, die zeitaufwändig und teuer sind, sodass der finanzielle Nutzen aus der Prämie konterkariert wird.

### **Zu Absatz 3 – Erfordernis des Energieberaters**

Hier wird geregelt, dass unternehmensexterne Energieberater im Programm „Bundesförderung der Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systeme: Modul 1“ (Energieaudit) gemäß der Richtlinie über die Förderung von Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systeme zugelassen sein müssen.

Die Zahl der Berater, die über eine nach Abs. 3 geforderte Qualifikation verfügen, beträgt gemäß Angaben des Bundesamts für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle in der gesamten Bundesrepublik gerade einmal 4.948 Personen.<sup>1</sup> Eine flächendeckende Erfüllung dieser Voraussetzung innerhalb des kurzen Anwendungszeitraums der Norm ist daher in der Praxis nicht möglich. Im Übrigen wird nach dem noch im parlamentarischen Beratungsprozess befindlichen neuen Energieeffizienzgesetz der Kreis der verpflichteten Unternehmen deutlich ausgeweitet (alle Unternehmen mit einem jährlichen Gesamtendenergieverbrauch von mind. 7,5 GWh), so dass sich der Engpass weiter verschärfen wird.

### **Petition (zu den Absätzen 2 und 3)**

Die Anforderungen für ein Energie-Einsparkonzept sind für KMU zu hoch und nicht praxistauglich. Es sollte die Einbeziehung alternativer, weniger aufwendiger Systeme für KMU geprüft werden. Beispielsweise sollte es für KMU ausreichend sein, wenn der in § 2 Abs. 2 Klimaschutz-InvPG genannte Energieberater bestätigt, dass die Wirtschaftsgüter dazu dienen, dass der Anspruchsberechtigte im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert.

### **Zu Absatz 4 – Kleinstinvestitionen**

Die Förderung soll sich auf solche Investitionen beschränken, die den Sockelbetrag von 10.000 Euro Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. Diese Regelung soll der Verfahrensvereinfachung dienen. Gerade für KMU kann dieser Sockelbetrag durchaus eine Hürde darstellen, die aus Sicht insbesondere von kleinen Unternehmen nicht sinnvoll ist.

---

<sup>1</sup> Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, <https://elan1.bafa.bund.de/bafa-portal/audit-suche/showErgebnis?resultsPerPage=30&page=0>, Abruf am 24. Juli 2023



Wenn die Mindest-Bemessungsgrundlage von 50.000 Euro reduziert würde, sollte auch der Sockelbetrag reduziert werden. Letztlich kommt es für die Erreichung des Ziels des Gesetzes darauf an, dass die Anreize für entsprechende Investitionen in der gesamten Breite der Wirtschaft wirken können.

### **Petition**

Der Sockelbetrag für förderfähige Investitionen sollte reduziert werden. Ein Betrag von 5.000 Euro würde kleineren Betrieben entgegenkommen und sollte bei der Möglichkeit der Einbeziehung von (internen) Energieberatern nicht nur für die Unternehmen, sondern auch für die Verwaltung noch gut handhabbar sein.

### **Zu § 3 – Förderzeitraum**

Vorgesehen ist, dass Investitionen begünstigt sind, wenn sie vor dem 1. Januar 2028 begonnen und abgeschlossen werden oder nach dem 31. Dezember 2027 abgeschlossen werden, soweit vor dem 1. Januar 2028 Teilerstellungskosten entstanden oder Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet werden. Für eine praxismgerechte Nutzbarkeit und angesichts der zuvor geschilderten personellen Engpässe bei den Energieberatern ist dieser Zeitraum von gerade einmal vier Jahren zu kurz bemessen.

Viele Unternehmen haben bereits Investitionen in den Transformationsprozess ihrer Unternehmen getätigt und konnten dabei nicht auf die im Koalitionsvertrag 2021 versprochene Investitionsprämie warten. So haben Unternehmen auch 2023 bereits unterjährig mit Investitionen angefangen oder sind aktuell nicht mehr in der Lage, den Beginn bis zum Greifen der Prämie hinauszuschieben. Daher sollte darüber nachgedacht werden, ob man den Beginn des Begünstigungszeitraums auf den 1. Januar 2023 vorverlegt. Zudem wäre auch hilfreich zu verstehen, was unter „begonnen“ zu verstehen ist (z. B. Einreichung des Bauantrags oder erster Spatenstich).

### **Petition**

Um die gewünschte Anreizwirkung zu entfalten, ist es notwendig, die Investitionsprämie **dauerhaft** und nicht nur befristet einzuführen. Falls eine sachgerechte Entfristung in der Regierungskoalition keine Mehrheit finden sollte, sollte der Förderzeitraum in einem ersten Schritt auf zumindest 8 Jahre verdoppelt werden. Vor Ablauf dieses für Investitionsentscheidungen angemesseneren Zeitraums könnte im Gesetz eine Evaluierung der Wirkung der Investitionsprämie vorgesehen werden. Zudem sollte die Prämie rückwirkend ab dem 1. Januar 2023 gelten und zumindest in der Gesetzesbegründung definiert werden, welche Merkmale alle unter den Begriff „begonnen“ fallen.

## **Zu § 5 – Antrag auf Investitionsprämie**

### **Zu Absatz 1 – Anzahl der möglichen Anträge und Mindestinvestitionsvolumen**

Die Investitionsprämie wird auf Antrag des Anspruchsberechtigten gewährt, soweit der Anspruch nach Absatz 2 entstanden ist und die Bemessungsgrundlage nach § 4 Abs. 2 mindestens 50.000 Euro beträgt. Der Anspruchsberechtigte kann im Förderzeitraum nach § 3 maximal zwei Anträge auf Investitionsprämie stellen. Gerade für KMU ist das Mindestinvestitionsvolumen von 50.000 Euro problematisch. Sie werden dadurch de facto von der Inanspruchnahme der Investitionsprämie ausgeschlossen.

Darüber hinaus sollte die Anzahl der Anträge im Förderzeitraum von lediglich zwei auf mehrere Anträge pro Anspruchsberechtigten erweitert werden. Da es sich bei den förderungsfähigen Wirtschaftsgütern auch um bewegliche Wirtschaftsgüter handelt, sollte davon auszugehen sein, dass es hier um viele Investitionen in einzelne Wirtschaftsgüter geht. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb der Steuerpflichtige die Prämie nur zweimal beantragen kann. Vor diesem Hintergrund muss gerade auch davon ausgegangen werden, dass der zweite Antrag erst am Ende des Förderzeitraums – also 2028 – gestellt wird. Damit fließen den Unternehmen die erforderlichen finanziellen Mittel nicht zeitnah zu. Unternehmen wären damit gezwungen, Investitionen über mehrere Gesellschaften zu verteilen, um sichergehen zu können, dass die Mittel zeitnah zur Verfügung stehen. Dahingegen könnte ein Unternehmen mit mehreren Betriebstätten nicht ausreichend viele Anträge stellen.

Würde der Förderzeitraum erhöht (s. o.), liegt es ohnehin nahe, dann auch die mögliche Zahl der Anträge ebenfalls zu erhöhen. Die Anreize der an sich richtigen Maßnahme der Investitionsprämie sind in der Breite der Wirtschaft umso stärker, je mehr Unternehmen die Prämie in Anspruch nehmen. Es ist nachvollziehbar, dass im Gesetzentwurf auch eine einfache verwaltungstechnische Umsetzung in den Blick genommen wird. Allerdings sind die hier vorgesehenen Nutzungsvoraussetzungen nicht sachgerecht, weil damit vor allem kleine Unternehmen von der Antragstellung ausgeschlossen werden, deren Investitionen in Klimaschutzmaßnahmen in der Summe aber ebenfalls zur Erreichung der mit dem Gesetz verfolgten Ziele beitragen.

### **Petition**

Die Anzahl der Anträge im Förderzeitraum sollte erweitert und das Mindestinvestitionsvolumen, zumindest für KMU, reduziert werden.

### **Zu § 8 Festsetzung und Auszahlung der Investitionsprämie**

Nach § 5 Klimaschutz-InvPG wird eine Beantragung der Investitionsprämie erst möglich, wenn der Anspruch auf Förderung entstanden ist. Damit soll auch die Festsetzung erst erfolgen, **nachdem** die begünstigten Investitionen abgeschlossen wurden. Das ist vom zeitlichen Ablauf her unklar und es überzeugt nicht, dass dies zur Erreichung der mit dem Gesetz verfolgten Ziele erforderlich ist. Wieso soll eine Beantragung nicht auch **vor** Investitionsbeginn möglich sein, wenn nachgewiesen wurde, dass die Investition alle Voraussetzungen erfüllt. Festgehalten wird in der Begründung des Gesetzes (S. 135), dass die Festsetzung der Investitionsprämie erst dann zulässig ist, wenn alle mit diesem Gesetz vorgesehenen Voraussetzungen insgesamt erfüllt werden. Dies ist in der Praxis in der Regel der Fall, **bevor** die Investition ausgeführt wird.

### **Petitum**

Es sollte geprüft werden, ob die Festsetzung und Auszahlung der Investitionsprämie bereits zu dem Zeitpunkt, zu dem die Prüfung der umfangreichen Voraussetzung positiv abgeschlossen wurde, erfolgt und nicht erst zum Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung einer begünstigten Investition. Die Auszahlung der Prämie könnte verbunden werden mit einer Frist für eine zeitnahe, marktübliche Umsetzung des Investitionsvorhabens. In den Fällen, in denen es hierbei zu vom Unternehmen zu verantwortenden Verzögerungen kommt, könnte die zuständige Finanzverwaltung ein Rückzahlungsrecht der vorgenommenen Auszahlung erhalten.

### **Zu Artikel 3 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [TnV]**

#### **Zu §§ 6 und 7g EStG-E – Anhebung der GwG-Grenze sowie der Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe**

Ab dem Jahr 2024 soll die Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter von 800 auf 1.000 Euro Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Wirtschaftsgut angehoben werden. Parallel sollen die maximalen Anschaffungskosten für die sogenannte Poolabschreibung von 1.000 auf 5.000 Euro angehoben werden, wobei der Abschreibungszeitraum von fünf auf drei Jahre verkürzt werden soll. Diese Neuregelung soll eine „echte Entlastung von Bürokratie“ bewirken, „ohne weitere Dokumentationspflichten zu generieren“ (S. 139). Die Anhebung der GwG-Grenze und der zulässigen Anschaffungskosten bei Poolabschreibungen sind grundsätzlich positiv zu bewerten. Mit beiden Maßnahmen könnten Betriebe die jetzt anfallenden Ausgaben für Kleininvestitionen sofort abschreiben und ihre Liquidität unbürokratisch verbessern, statt Mittel über Jahre zu binden. Das ist auch aufgrund der gestiegenen Zinsen eine konjunkturstützende und liquiditätsschaffende Maßnahme. Der schnellere Liquiditätsrückfluss setzt Anreize, die freiwerdenden Mittel für zusätzliche Investi-

onen zu verwenden. Allerdings fragen einige Unternehmen zu Recht, warum die Grenze für die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter angesichts der hohen Inflationsraten nicht deutlich stärker angehoben wird – zumindest auf einen Betrag von 1.300 Euro (bei gleichbleibender Regelung zur Poolabschreibung). Vorgeschlagen wird auch, die Grenze temporär begrenzt gleich auf 5.000 Euro anzuheben und dafür die Poolabschreibung zu streichen. Das wäre sicherlich der stärkste Anreiz für neue Investitionen, der angesichts der aktuellen Rezession auch gut begründet ist. Zudem würde diese Maßnahme die konsequenteste Vereinfachung der Abschreibungsverfahren in diesem Preissegment sein. Zu berücksichtigen ist bei diesen Vorschlägen auch, dass die Regelungen zur GWG-Grenze und den Sammelposten derzeit nicht für immaterielle Wirtschaftsgüter gelten.

Die Sonderabschreibung im Rahmen des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG soll von 20 auf 50 Prozent angehoben werden. Diese Anhebung der Sonderabschreibung zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe auf 50 Prozent setzt ebenfalls Investitionsanreize, die notwendig sind, weil die Klimaschutz-Investitionsprämie in der Ausgestaltung des Gesetzentwurfs an den kleinen Unternehmen vorbei gehen dürfte. Mit der Anhebung erhalten auch die KMU eine entsprechende Unterstützung im Transformationsprozess.

### **Petitum**

Die GWG-Grenze sollte wegen der anhaltend hohen Inflation mindestens auf 1.300 Euro angehoben werden. Geprüft werden sollte, ob temporär eine Anhebung auf 5.000 Euro möglich ist. In die Abschreibungsregelungen zu den GWG und zum Sammelposten sollten immaterielle Wirtschaftsgüter aufgenommen werden.

### **Zu Nummer 7 (§ 34a EStG-E – Thesaurierungsbegünstigung)**

#### **Zu § 34a Abs. 2 EStG-E – Aufnahme der Ertragsteuern in den begünstigungsfähigen Betrag**

Nach den Regelungen des § 34a Abs. 2 EStG-E mindern zu zahlende Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag nicht länger den begünstigungsfähigen Betrag, wodurch es unter der aktuellen Regelung nicht zu einer intendierten Steuerbelastung von 30 Prozent, sondern zu über 36 Prozent kommt. Nach dem neuen Gesetzeswortlaut wird nun der Tatsache Rechnung getragen, dass die unternehmensbezogenen Ertragsteuern auch aus den Gewinnen des Unternehmens und nicht den Ersparnissen der Steuerpflichtigen gezahlt werden. Dies ist ein wichtiger Schritt zur steuerlichen Gleichstellung von Kapital- und Personengesellschaften.

**Zu § 34a Abs. 4 EStG-E – Verwendungsreihenfolge**

Durch die neuen Regelungen in § 34a Abs. 4 EStG-E wird die Verwendungsreihenfolge für zukünftige Altrücklagen verbessert. So können nunmehr steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden. Dies gilt allerdings nur für solche steuerfreien und tarifbesteuerten Gewinne, die nach dem 31. Dezember 2023 im Unternehmen belassen wurden. Damit besteht für die Unternehmen, die aktuell einen großen Posten von Altrücklagen gebildet haben, auch weiterhin die Problematik, dass sie diese vor Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung entnehmen müssten, um einen lock-in-Effekt zu verhindern. Dies steht der Intention, durch die Thesaurierungsbegünstigung die Eigenkapitalquote der Personenunternehmen zu stärken entgegen, wodurch die Thesaurierungsbegünstigung auch weiterhin für Unternehmen mit bereits bestehenden Altrücklagen unattraktiv bleibt. Daher sollte die Verwendungsreihenfolge auch für bereits bestehende Altrücklagen geändert werden.

Ein bürokratisches Problem, das alle Personenunternehmen betrifft, verbirgt sich zudem in § 34a Abs. 4 EStG-E. Mit Inkrafttreten der Regelungen muss jeder Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich den nachversteuerungspflichtigen Entnahmebetrag auf Antrag feststellen, unabhängig davon, ob die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wird oder nicht.

**Petitum**

Die Änderungen der Verwendungsreihenfolge sollten auch für Altrücklagen umgesetzt werden. Auf die zwingende jährliche Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Entnahmebetrags für alle Unternehmen sollte verzichtet werden.

**Zu § 34a Abs. 6 EStG-E – Nachversteuerung**

Die steuerliche Gleichstellung der Personen- und Kapitalgesellschaft durch die Thesaurierungsbegünstigung wird trotz der Änderungen in § 34a Abs. 2 EStG nicht konsequent vollzogen. Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag nach § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG-E bleibt bei 25 Prozent und stellt damit allein einen Gleichlauf mit der Abgeltungsteuer von im Privatvermögen gehaltenen Dividenden her. Tatsächlich haben jedoch die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft gem. § 32d Abs. 6 EStG die Möglichkeit, zur Günstigerprüfung mit Bezug auf den individuellen Grenzsteuersatz. Den Anwendern der Thesaurierungsbegünstigung bleibt diese Alternative bislang verwehrt. Dadurch liegt die Steuerbelastung inklusive der Nachbesteuerung bei über 48 Prozent und geht damit über den Spitzensteuersatz hinaus, der alternativ maximal zu zahlen wäre, wenn die Gewinne nicht thesauriert werden. Daher wäre eine Regelung zur Günstigerprüfung oder die Senkung des Nach-

versteuerungssatzes sinnvoll, um auch für Gesellschafter von kleinen und mittelständischen Unternehmen einen Anreiz zur Gewinnthesaurierung und damit zur Bildung von Eigenkapital zu setzen.

### **Petitum**

Um die Thesaurierungsbegünstigung auch für den Mittelstand attraktiv auszugestalten, sollte entweder der Nachversteuerungssatz gesenkt oder zumindest eine Günstigerprüfung eingeführt werden.

### **Zu § 34a Abs. 8 EStG-E – Umstrukturierungsbedingte Nachversteuerung**

Ebenfalls nicht verbessert wurde der Übergang von der Thesaurierungsbegünstigung auf das Optionsmodell. Möchte ein Unternehmen, das bislang die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen hat, das Optionsmodell nutzen – also einen fiktiven Formwechsel vollziehen –, müssen die Gesellschafter die thesaurierten Gewinne nachversteuern. Diese Regelung ist weiterhin ein steuerliches Umstrukturierungshindernis. Daher sollte der nachversteuerungspflichtige Betrag kraft gesetzlicher Anwendung auf die übernehmende Kapitalgesellschaft übergehen und dort den ausschüttbaren Gewinn i. S. d. § 27 KStG erhöhen. Zum Zeitpunkt der tatsächlichen Ausschüttung würden die Gewinne ebenfalls mit einer (Dividenden-)Steuer von 25 Prozent versteuert, sodass dem Fiskus keine Steuerausfälle oder Steuermindereinnahmen entstünden.

Die Problematik i. Z. m. Umstrukturierungen wird in § 34a Abs. 8 Satz 2 EStG-E auch noch verstärkt, da die Worte „im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes“ entfallen. Dadurch könnte der Eindruck entstehen, dass z. B. auch die Übertragung auf OHGs oder KGs (als Personenvereinigungen) erfasst werden soll. Dies gilt entsprechend für den neu zu fassenden § 34a Abs. 8 Satz 2 Nr. 3 EStG-E (anteilige Nachversteuerung). Daher sollte der derzeit geltende Wortlaut („Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes“) sowohl für § 34a Abs. 8 Satz 1 Nr. 3 EStG als auch für § 34a Abs. 8 Satz 2 Nr. 3 EStG verwendet werden.

Ebenso problematisch ist die drohende Nachversteuerung nach § 34a Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 EStG-E im Falle einer Insolvenz. Während bei Kapitalgesellschaften im Falle einer Insolvenz keine Steuerzahlungen veranlasst werden, müssen Gesellschafter, die die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen haben, eine entsprechende Nachversteuerung vornehmen, auch wenn ihnen keine Liquidität zufließt. Dies stellt ein Ungleichgewicht gegenüber dem Kapitalgesellschaftsfall dar und hemmt die Bereitschaft der Steuerpflichtigen, diese Regelung in Anspruch zu nehmen.

**Petitum**

Auf die Nachversteuerung beim (fiktiven) Formwechsel sollte verzichtet werden. Außerdem sollte der derzeit geltende Wortlaut („Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des § 1 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes“) sowohl für § 34a Abs. 8 Satz 1 Nr. 3 EStG als auch für § 34a Abs. 8 Satz 2 Nr. 3 EStG verwendet werden.

**Zu § 50c EStG-E – Anhebung der Freigrenze**

Die Anhebung der Freigrenze für nach § 50a EStG steuerabzugspflichtige Vergütungen und der Verzicht auf eine Nacherhebung des Steuerabzugs für vorherige Zahlungen bei Überschreiten der Freigrenze in § 50c Abs. 2 EStG kann bei entsprechender Höhe zu einer administrativen Entlastung führen und ist daher grundsätzlich zu begrüßen. Im Hinblick auf das sehr komplexe und zeitaufwendige Freistellungsverfahren mit einer Bearbeitungsdauer von 9 bis 12 Monaten oder gar länger erscheint eine Anhebung der Vergütung auf nur 10.000 Euro pro Jahr jedoch als zu gering. Mit Blick auf den im Koalitionsvertrag angekündigten Bürokratieabbau wäre eine deutliche Erhöhung der Freigrenze auf beispielsweise 100.000 Euro für DBA-Fälle mit einem Quellensteuersatz von 0 Prozent angezeigt. Zudem könnte in Erwägung gezogen werden, bis zu einer bestimmten Vergütungsgrenze in allen DBA-Fällen die Vorlage einer Ansässigkeitsbescheinigung als Nachweis für die Abkommensberechtigung (wie in anderen Ländern der Regelfall) genügen zu lassen, um den Quellensteuersatz nach DBA auch ohne Erteilung einer Freistellungsbescheinigung zur Anwendung bringen zu können. Hierdurch könnte die Anzahl der Freistellungsverfahren auf gewichtige Fälle reduziert und die derzeit unverhältnismäßig lange Bearbeitungsdauer verkürzt werden.

**Petitum**

Die Freigrenze für nach § 50a EStG steuerabzugspflichtige Vergütungen sollte deutlicher, z. B. auf 100.000 Euro, angehoben werden für DBA-Fälle mit einem Quellensteuersatz von 0 Prozent. Darüber hinaus sollte zum Bürokratieabbau erwogen werden, bis zu einer Vergütungsgrenze für sämtliche DBA-Fälle einer Ansässigkeitsbescheinigung als Nachweis für die Abkommensberechtigung genügen zu lassen.

**Zu Artikel 4 – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2024]****Zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG-E – Geschenke, Erhöhung der 35 Euro-Grenze**

Die Anhebung der Freigrenze von 35 Euro auf 50 Euro ist als ein Schritt zur Abmilderung von steuerrechtlichen Nachteilen von Werbeatikeln zu begrüßen. Damit wird ein Beitrag zur Berücksichtigung der durch die Energiekrise gestiegenen Kosten für Herstellung, Versand

und Vertrieb geleistet. Erschwerend wirkt jedoch unverändert der hohe Bürokratieaufwand durch die Empfängeraufzeichnung mit monatlicher Meldung. Dies ist nicht mehr zeitgemäß und eine Digitalisierung des Prozesses ist bislang nicht möglich. Ein Verzicht auf die bislang vorgegebenen aufwendigen empfängerbezogenen Aufzeichnungspflichten für den Betriebsausgabenabzug und ein Wechsel zu einer objektbezogenen Freigrenze würde deshalb zu einer spürbaren Entbürokratisierung führen. Gegenständliche Werbeträger werden häufig von kleinen und mittleren Unternehmen eingesetzt. Gerade diese Unternehmen würden von einer Rechtsvereinfachung profitieren, die zudem dazu beitragen würde, ein höheres Umsatz- und Ertragsteueraufkommen aus Herstellung, Versand und Vertrieb von Werbeartikeln zu erzielen. Flankierend sollte gesetzlich geregelt werden, dass gegenständliche Werbeartikel bis zu der Freigrenze kein Geschenk darstellen und beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen. Diese Vereinfachungen würden dem Bürokratieabbau wirksam Rechnung tragen und die mittelständisch geprägte Werbeartikel-Wirtschaft im internationalen Wettbewerb stärken.

#### **Petition**

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sollte in eine **objektbezogene** Freigrenze umgewandelt werden. Ferner sollte gesetzlich geregelt werden, dass gegenständliche Werbeartikel bis zur Freigrenze kein Geschenk darstellen und beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen.

#### **Zu § 4h EStG-E – Zinsschranke**

##### **Zu § 4h Abs. 1 Satz 3, 2. Hs. EStG-E – EBITDA-Vortrag**

Gem. § 4h Abs. 1 Satz 3, 2. Hs. EStG-E darf in Wirtschaftsjahren, in denen die Nettozinsaufwendungen unter 3 Mio. Euro liegen oder negativ sind (Überhang von Zinserträgen), kein EBITDA-Vortrag gebildet werden. Erwirtschaftet ein Unternehmen ohne wesentliche Fremdkapitalaufnahme und damit in der gewünschten Finanzierungsstruktur jahrelang ein positives EBITDA und gerät dann (unverschuldet) in eine wirtschaftlich schlechtere Situation (z. B. Wirtschaftskrise), in der es auf die Aufnahme von Fremdkapital angewiesen ist, so steht ihm das vorherige, ungenutzte EBITDA-Potential nicht zur Verfügung. Dies stellt eine systemwidrige Benachteiligung eigenkapitalstarker Unternehmen dar und läuft damit dem Sinn und Zweck des EBITDA-Vortrags zuwider.

#### **Petition**

Im Rahmen der Überarbeitung der Zinsschranke sollte den Unternehmen ein Wahlrecht eingeräumt werden, auch in Wirtschaftsjahren, in denen die Nettozinsaufwendungen unter



3 Mio. Euro liegen oder negativ sind, eine gesonderte Feststellung des EBITDA-Vortrags nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG zu beantragen. Hierzu sollte § 4h Abs. 1 Satz 3, 2. Hs. EStG-E wie folgt neu gefasst werden: „Auf Antrag des Stpfl. kann ein EBITDA-Vortrag auch in Wirtschaftsjahren, in denen die Zinserträge die Zinsaufwendungen übersteigen oder die Nettozinsaufwendungen 3 Mio. Euro nicht übersteigen, nach § 4h Abs. 4 Satz 1 EStG gesondert festgestellt werden.“

### **Zu § 4h Abs. 2 EStG-E – Abschaffung der Konzernklausel und der Eigenkapital-Escape-Klausel**

Mit dem vorliegenden Entwurf soll die deutsche Regelung zur Zinsschranke an die ATAD-Richtlinie angepasst werden. Hierzu ist insbesondere vorgesehen, die derzeitige Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG) und die Eigenkapital-Escape-Regel des § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG zu streichen. In der Gesetzesbegründung wird ausgeführt, dass diese Regelungen vor dem Hintergrund der ATAD-Richtlinie nicht aufrechterhalten werden können.

Dieser Aussage ist zu widersprechen: Auch die ATAD-Richtlinie sieht Ausnahmenvorschriften vor und ist nicht als vollständiges Zinsabzugsverbot ausgestaltet. Vielmehr ist die Zinsschranke der ATAD-Richtlinie in Übereinstimmung mit dem Sinn und Zweck der deutschen Regelung als Missbrauchsverhinderungsnorm ausgestaltet, die Gestaltungen verhindern soll, mittels überhöhter Zinsen Steuersubstrat in Niedrigsteuergelände abfließen zu lassen. Die Ausnahmetatbestände der bisherigen deutschen Regelung ähneln in der Grundkonzeption der ATAD-Richtlinie. Insoweit besteht unseres Erachtens lediglich – wenn überhaupt – ein punktueller Korrekturbedarf an der deutschen Zinsschrankenregelung. Eine komplette Streichung der Ausnahmeregelungen ist unseres Erachtens keinesfalls gerechtfertigt.

Die Abschaffung der Eigenkapital-Escape-Regelung verbunden mit der Anti-Fragmentierungsregelung (dazu weiter unten) wird zwangsläufig dazu führen, dass viele Konzerne marktübliche Bankdarlehenszinsen steuerlich nicht zum Abzug bringen können. In Zeiten sinkender EBITDA aufgrund der nachlassenden Konjunktur und beim derzeitigen Zinsniveau werden Unternehmen Steuern zahlen müssen, obwohl sie sich in einer wirtschaftlichen Verlustsituation befinden. Der EBITDA-Vortrag wird nur in Einzelfällen eine Linderung verschaffen, kann aber auch nicht in wirtschaftlich besseren Zeiten aufgebaut werden (siehe oben).

Es sollte nicht übersehen werden, dass die Zinsschranke im Hinblick auf konjunkturell bedingte Schwankungen der Höhe des EBITDA prozyklisch wirkt. In konjunkturellen Schwächephasen mit einem entsprechenden Fremdkapitalbedarf steht die Zinsschranke einem steuer-

wirksamen Abzug von Zinsaufwendungen entgegen und trägt insoweit dazu bei, wirtschaftliche Probleme noch zu verschärfen. Der Zinsschranke kommt daher strukturbedingt eine krisenverschärfende Wirkung zu. Die Eigenkapital-Escape-Klausel bietet dabei die Chance, diese prozyklische und krisenverschärfende Wirkung zu entschärfen. Damit steht eine Streichung der Konzern- und Escape-Klausel dem formulierten Ziel der „Wachstumschancen“ entgegen. Auch eine angeblich geringe Nutzung der Eigenkapital-Escape-Regelung kann vor dem niedrigen Zinsniveau der vergangenen Jahre begründet werden und stellt keinen plausiblen Grund zur Streichung dieser Regelung dar.

### **Petition**

Die vorgeschlagene ersatzlose Streichung der Konzernklausel und der Eigenkapital-Escape-Regelung sollten unterbleiben. Vielmehr ist eine punktuelle Anpassung an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie angezeigt, sofern diese – anders als in der Literatur vertreten – überhaupt als erforderlich angesehen wird.

Eine Reform der Zinsschranke sollte unseres Erachtens erst dann erfolgen, wenn das Bundesverfassungsgericht zur aktuellen Version der Regelung entschieden hat (Verfahren anhängig unter - 2 BvL 1/16).

### **Zu § 4h Abs. 2 EStG-E – Anti-Fragmentierungsregel**

Der Entwurf sieht vor, die bisherige Freigrenze in einen Freibetrag in Höhe von 3 Mio. Euro umzuwandeln. Dies ist zu begrüßen.

Gleichzeitig wird jedoch eine Anti-Fragmentierungsregel eingeführt, die die Regelung der Zinsschranke in der Praxis erheblich verschärfen würde. Hiernach 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 Zwecke des Freibetrags i. H. v. 3 Mio. Euro als ein Betrieb gelten. Der Freibetrag ist folglich auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufzuteilen.

Die vorgeschlagene Anti-Fragmentierungsregelung soll ausweislich der Gesetzesbegründung (S. 149 f.) Gestaltungen entgegenwirken, bei denen ein Unternehmer für bestimmte gleichartige Tätigkeiten (z. B. Bauvorhaben) jeweils gesonderte Tochterkapitalgesellschaften gründet und diesen Gesellschafterdarlehen gewährt, deren jährlicher Zins knapp unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. Euro liegt. Dass aufgrund der vermeintlichen Vorgehensweise einzelner Unternehmen abermals für die Mehrheit der Steuerpflichtigen eine verschärfende Re-

gelung eingeführt wird, ist mit Blick auf die derzeit nicht vorhandene Wachstumsdynamik des hiesigen Wirtschaftsstandorts abzulehnen. Der Vorschlag verkennt, dass die Zinsschranke unterschiedslos auf alle Arten von Zinsaufwendungen anzuwenden ist, d. h. insbesondere auch Darlehenszinsen auf Bankdarlehen erfasst. Die Regelung wird dazu führen, dass innerhalb von Konzernstrukturen bzw. bereits auch bei konzernähnlichen Strukturen der Freibetrag von 3 Mio. Euro auf alle Tochtergesellschaften für den gesamten (!) Zinsaufwand aufzuteilen ist. Die Regelung kann bei betroffenen Strukturen zu erheblichen Steuermehrbelastungen führen, was insbesondere in Zeiten steigender Zinsen erhebliche negative wirtschaftliche Konsequenzen zur Folge haben wird.

Der Vorschlag ignoriert dabei zudem die steuerliche Selbständigkeit von Tochtergesellschaften. Gleichzeitig erstaunt, dass dabei nur der Freibetrag einer Gruppenbetrachtung unterzogen werden soll, während dies beispielsweise beim EBITDA unterbleibt. Dieses „Rosinenpicken“ ist vom Sinn und Zweck der Regelung, der Missbrauchsvermeidung und -typisierung, nicht gedeckt, denn die Neuregelung indiziert, dass missbräuchlicher steuerlicher Zinsabzug proportional zur Größe eines Konzerns zunimmt. Diese Schlechterstellung findet keine Rechtfertigung in der Lebenswirklichkeit.

Darüber hinaus bleibt bei dem Vorschlag inhaltlich unklar, was „gleichartige“ Betriebe sein sollen. Der Verweis in der Gesetzesbegründung auf § 4 Abs. 6 KStG kann diese Rechtsunsicherheit nicht beseitigen und ist insbesondere bei Personengesellschaftsstrukturen fragwürdig. Im Hinblick auf die Rechtsprechung zur Auslegung des Begriffs „Gleichartigkeit“ i. S. d. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG ist durch die Änderung von einer unverhältnismäßigen Verschärfung des Zinsabzugs auszugehen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass unter anderem im deutschen Mittelstand Gesellschaftsstrukturen gewachsen sind, in denen sich einzelne, sich ergänzende Betriebsteile aus operativen Gründen in unterschiedlichen Rechtseinheiten befinden. Auch bei dem Begriff „einheitliche Leitung“ handelt es sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der zu zusätzlicher Rechtsunsicherheit führt.

Eine weitere Willkür in der neuen Zinsschrankenregelung wurde in § 4h Abs. 2 Satz 3 EStG-E geschaffen, wonach Zinsvorträge nicht im Rahmen des 3-Mio.-Euro-Freibetrags abzugsfähig sein sollen. Ein Unternehmen, das sich entschuldet und seine Zinsbelastung unter die Freibetragsgrenze senkt, kann daher nicht seine vorgetragenen Zinsaufwendungen geltend machen. Höhere laufende Zinsaufwendungen wären dagegen im Rahmen des Freibetrags abzugsfähig. Die Schlechterstellung bzgl. vorgetragener Zinsen ist nicht sachgerecht, da es Anreize zur Entschuldung reduziert.

Die Regelung ist zudem, wie auch das selektive Verbot zur Bildung eines EBITDA-Vortrags (siehe oben), innerhalb des Systems der Zinsschranke aus unserer Sicht systemwidrig und verstößt gegen das objektive Nettoprinzip. Im Grunde bewirken die beiden Regelungen, dass in Jahren mit hohen Zinsaufwendungen der Zinsabzug versagt wird (dies entspricht dem Grundgedanken der Zinsschranke), in Jahren mit sehr geringen Zinsaufwendungen jedoch die Bildung eines EBITDA-Vortrags verboten wird (§ 4h Abs. 1 Satz 3, 2. Hs. EStG-E) und die Verrechnung der vorgetragenen Zinsaufwendungen wiederum versagt wird (§ 4h Abs. 2 Satz 3 EStG-E). Für die letzten beiden Einschränkungen ist keine systematische Rechtfertigung ersichtlich.

### **Petition**

Die Einführung der geplanten Anti-Fragmentierungsregel sollte unterbleiben.

### **Zu § 4h Abs. 3 EStG-E – sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital**

§ 4h Abs. 3 Satz 2 EStG definiert den Begriff Zinsaufwendungen als Vergütungen für Fremdkapital. Diese Definition wird gem. § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG-E um „wirtschaftlich gleichartige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital im Sinne des Artikels 2 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016“ erweitert. Die Formulierung „sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital“ ist sehr weit gefasst und führt damit zu Unsicherheiten in der Rechtsanwendung.

Die Gesetzesbegründung hierzu führt zudem aus, dass die deutsche Fassung der ATAD leicht sinnverändernd von der englischen und französischen Fassung der ATAD abweicht. Aus Gründen der Rechtssicherheit werde daher neben der (an der englischen und französischen Sprachfassung angelehnten) ausdrücklichen Erweiterung des Zinsbegriffs auf wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital ein Verweis auf Artikel 2 ATAD aufgenommen, sodass auch die Erfassung sämtlicher dort aufgeführter Regelbeispiele sichergestellt ist. Mit Blick auf § 87 Abs. 1 AO kann nur auf den deutschen Wortlaut der ATAD verwiesen und somit der Bürokratieaufwand für die Steuerpflichtigen gemildert werden.

### **Petition**

Die Formulierung „sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital“ in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG-E sollte durch die Formulierung „sonstige Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital“ ersetzt

werden. Noch kürzer wäre die Definition „Zinsaufwendungen sind Fremdkapitalkosten im Sinne des Art. 2 Abs. 2 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016“. Dem entsprechend sollte auch § 4h Abs. 3 Satz 3 EStG-E wie folgt an die Formulierung in der ATAD angepasst werden: „Zinserträge sind Erträge aus Kapitalforderungen und sonstige wirtschaftlich gleichwertige steuerbare Erträge, die den maßgeblichen Gewinn erhöht haben.“

### **Zu § 4h Abs. 5 EStG-E – Untergang von Zins- und EBITDA-Vorträgen**

§ 4h Abs. 5 Satz 4 EStG-E erweitert die Regelungen zum Untergang von Zins- und EBITDA-Vorträgen, indem nunmehr auch ein (anteiliger) Untergang bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs entsteht. Laut Gesetzesbegründung gilt als Teilbetriebsaufgabe auch das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis mit der Folge, dass es auf Ebene des Organträgers zu einem (anteiligen) Untergang eines möglichen Zins- bzw. EBITDA-Vortrags kommen würde. Eine Definition, wonach eine Organgesellschaft ein Teilbetrieb eines Organträgers sein soll, ergibt sich u. E. nicht aus der bisherigen Gesetzeslage und ist schwer nachvollziehbar. Auch steht eine Regelung zum (anteiligen) Untergang von Zins- und EBITDA-Vorträgen im starken Kontrast zu ähnlichen Regelungen, wie z. B. § 8c KStG, wonach es eben nicht zu einem (anteiligen) Verlustuntergang auf Ebene des Organträgers kommt, sofern eine Organgesellschaft aus dem Organkreis (z. B. durch Kündigung des Gewinnabführungsvertrags) ausscheidet.

### **Petitum**

Die Begründung zu § 4h Abs. 5 Satz 4 EStG-E, dass es sich beim Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis um eine Teilbetriebsaufgabe handelt, sollte gestrichen werden. Andernfalls sollten zumindest die auf Ebene des Organträgers anteilig untergehenden Zins- und EBITDA-Vorträge auf die ausgeschiedene Organgesellschaft übertragen werden können.

### **Zu § 4I EStG-E – Zinshöhenbeschränkung**

#### **Zu § 4I Satz 2 erster Halbsatz EStG-E – Zeitpunkt der Feststellung**

Es ist unklar, auf welchen Zeitpunkt der Zinshöhenbeschränkungstest erfolgt. Eine laufende Überprüfung während der gesamten Vertragslaufzeit kann nicht gewollt sein (auch nicht für die Finanzverwaltung), daher sollte es wohl auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Darlehensvertrages ankommen. Die Bezugnahme auf den Referenzzins in § 247 BGB zu einem festen Stichtag eröffnet jedoch nicht die Möglichkeit, einen laufzeitadäquaten Referenzzinssatz zu Grunde zu legen, wodurch langfristige konzerninterne Refinanzierungen poten-

ziell vom Zinsabzug ausgeschlossen werden. In diesem Zusammenhang ist außerdem fraglich, ob der Basiszinssatz nach § 247 BGB für die Anwendung des § 4I EStG-E als geeigneter Anknüpfungspunkt für den Höchstsatz i. S. d. § 4I Abs. 1 Satz 1 EStG-E erscheint, da dieser nur halbjährlich angepasst und veröffentlicht wird und damit das tatsächliche aktuelle Marktgeschehen nicht sachgerecht abbildet. Gerade in Zeiten starker Zinsschwankungen ist dies problematisch, sodass der Rückgriff auf einen dynamischen Zinssatz, wie den Euribor, sinnvoller erscheint. Für den Fall, dass gesetzgeberisch eine laufende Überprüfung angestrebt ist, sollte jedenfalls ein angemessen langes, mindestens jährliches Intervall bestimmt werden.

### **Petitum**

Der Zeitpunkt, auf den der Test der Zinshöhenbeschränkung abstellt, sollte im Gesetz klar definiert werden. Dabei sollte die Laufzeit von langfristigen Darlehen sowie Zinsschwankungen wie in den letzten beiden Jahren bestenfalls mit dynamischen Zinssätzen berücksichtigt werden.

### **Zu § 4I Satz 2 erster Halbsatz EStG-E – Höchstsatz ersetzt Drittvergleich**

Es ist eine Klarstellung im Gesetzeswortlaut erforderlich, dass bei Anwendung eines Zinssatzes zwischen dem Basiszinssatz und dem Höchstzinssatz die Drittvergleichstauglichkeit gegeben ist. Ansonsten wird es selbst bei Vereinbarung von Zinssätzen nach Maßgabe des § 4I EStG weiterhin (für alle Beteiligten sehr aufwändige) Diskussionen in der steuerlichen Betriebsprüfung geben, ob der konkrete Zinssatz angemessen ist. Das belastet aktuell viele Steuerpflichtige und ist häufig Gegenstand in Betriebsprüfungen. Die Gesetzesbegründung führt aus, dass der Zinshöchstsatz als „angemessen“ anzusehen ist: „Um aggressiven Gestaltungen unter Zwischenschaltung substanzloser Gesellschaften Einhalt zu gebieten, wird mit § 4I EStG in diesen Fällen der Betriebsausgabenabzug auf einen angemessenen Betrag beschränkt.“

### **Petitum**

Das Ziel der Zinshöhenbeschränkung sollte sich auch im Gesetzeswortlaut widerspiegeln, beispielsweise wie folgt: „Der Fremdvergleichsgrundsatz wird eingehalten, wenn innerhalb einer Darlehensbeziehung ein Zinssatz zwischen dem Basiszinssatz und dem Höchstzinssatz vereinbart ist.“ Für die Definition zum Fremdvergleichsgrundsatz kann auf § 1 Abs. 1 AStG zurückgegriffen werden. Zumindest eine entsprechende Vermutung im Gesetz würde die praktische Rechtssicherheit erhöhen: „Wird innerhalb einer Darlehensbeziehung ein Zinssatz unterhalb des Höchstsatzes vereinbart, wird vermutet, dass der Zinssatz im Drittvergleich nicht unangemessen hoch ist.“

**Zu § 4I Satz 2 zweiter Halbsatz EStG-E – Entlastungsmöglichkeit**

Gemäß § 4I Satz 2 zweiter Halbsatz EStG-E besteht eine Entlastungsmöglichkeit von der Anwendung der Zinshöhenschranke. Dazu muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass sowohl der Gläubiger als auch die oberste Muttergesellschaft das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können.

Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen sind Darlehensbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dann anzuerkennen, wenn sie fremdüblich sind. Fremdüblich sind sie dann, wenn sie alle Kriterien zur Einordnung als Fremdkapital erfüllen (wie z. B. Rückzahlung und Verzinsung) und die zugrunde liegenden Zinssätze den Zinssätzen entsprechen, die fremde Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen miteinander vereinbart hätten. Für die Bestimmung dieser fremdüblichen Zinssätze ist wiederum das *Kreditrating* der entscheidende Faktor, da damit die Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers berücksichtigt wird. Daher kann der fremdübliche Zinssatz für ein untersuchtes Darlehen laut OECD unter Bezugnahme auf öffentlich verfügbare Daten (wie z. B. eine Bloomberg-Datenbank) zu anderen Darlehensnehmern mit gleichem Kreditrating für Darlehen mit hinreichend ähnlichen Bedingungen und anderen Vergleichbarkeitsfaktoren ermittelt werden.

Auch der BFH hat festgelegt, dass für die Beurteilung der Bonität nicht die durchschnittliche Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns, sondern die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend ist ("Stand alone"-Rating, vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 2021, I R 4/17). Dies kann aber dazu führen, dass bei abweichender Kreditwürdigkeit des Gläubigers und der obersten Muttergesellschaft die ermittelten Zinssätze abweichen und damit die Ausnahme nach § 4I Satz 2 zweiter Halbsatz EStG-E nicht greift, obwohl das Darlehen nach OECD-Maßstäben und der geltenden Rechtsprechung fremdüblich ist. Damit werden bei der neuen Zinshöhenschranke nach § 4I EStG-E aktuelle Rechtsprechung und international abgestimmte Maßnahmen außer Acht gelassen, indem für den Zinsabzug beim Darlehensgeber ein virtueller, künstlicher Zinssatz vorgegeben wird, der das individuelle Kreditrating des Darlehensnehmers eben nicht berücksichtigt.

Bei dem Basiszins nach § 247 BGB handelt es sich gerade nicht um einen Fremdvergleichszins für Darlehensverhältnisse, sondern um einen Basiszins zur Begrenzung von Verzugszinsen für Verbraucher bei entsprechenden Rechtsgeschäften. Durch die geplante Zinshöhenbeschränkung wird die Preisvergleichsmethode zur Bestimmung zutreffender individueller Verrechnungspreise für Darlehensverhältnisse zwischen verbundenen Unternehmen au-

ßer Kraft gesetzt und bewusst eine Doppelbesteuerung durch die unterschiedliche Behandlung von Darlehensnehmern und Darlehensgebern in Kauf genommen.

### **Petitum**

Es sollte per BMF-Schreiben oder in der Gesetzesbegründung konkretisiert werden, wie der Entlastungsnachweis nach § 4I Satz 2 zweiter Halbsatz EStG-E zu erbringen ist. Dabei sollten die anerkannten OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Finanztransaktionen beachtet werden.

### **Zu § 4I Satz 3 EStG-E – Zinshöhenschranke bei rein inländischen Sachverhalten**

Zinsaufwendungen sollen nicht abziehbar sein, soweit diese auf einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz beruhen. Die Zinshöhenschranke hat zum Ziel, Gewinnverlagerungen ins niedrig besteuerte Ausland zu verhindern. Diese Fokussierung auf Zinszahlungen ins Ausland wird auch in der Gesetzesbegründung klar benannt und ist folgerichtig. Gleichwohl würde der Wortlaut der Regelung des § 4I EStG-E derzeit auch rein innerstaatliche Sachverhalte erfassen. Gemäß § 4I Satz 3 EStG-E soll die Zinsschranke für Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG gelten. Ein Auslandsbezug wäre damit nicht notwendig.

Auch werden durch die unklare Ausgestaltung der Regelung unter Bezugnahme auf die „Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG“ die Unklarheiten bezüglich der Anforderungen an eine „wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit“ des konzerninternen Gläubigers in die Zinshöhenschranke hineingetragen.

### **Petitum**

Die Zinshöhenschranke sollte als Abwehrmaßnahme gegen Gewinnverlagerungen ins niedrig besteuerte Ausland **nicht** auf **rein nationale** Geschäftsbeziehungen angewandt werden. Dies sollte nicht nur in der Gesetzesbegründung, sondern auch im § 4I EStG-E selbst klar gestellt werden.

### **Zu § 4I EStG-E – Zusammenspiel mit anderen Zinsbeschränkungen**

Es ist schon heute unklar, wie diverse Zinsabzugsbeschränkungen zusammenwirken (z. B. § 4k, 4l, 4h EStG, § 1 AStG, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG – verdeckte Gewinnausschüttung). Das führt bei der Erstellung der Steuererklärungen zu erheblichen Problemen, die bei der Einführung des § 4I EStG zunehmen werden.



**Petitum**

Eine gesetzgeberische Regelung zum Zusammenwirken der Zinshöhen­schranke mit weiteren Zinsabzugsbeschränkungen ist dringend geboten. Beispielsweise könnte für die Steuerpflichtigen eine Art „Meistbegünstigungsprinzip“ eingeführt werden: Steuerpflichtige be­rechnen die Auswirkungen der verschiedenen parallel anwendbaren Beschränkungen in allen Kombinationen und sind berechtigt, die wirtschaftlich am wenigsten belastende Kombi­nation anzuwenden. Ein solcher Ansatz wäre auch verfassungsrechtlich geboten, da es um den steuerlichen Abzug von Betriebsausgaben geht (Leistungsfähigkeitsprinzip).

**Zu § 4I EStG-E – Anwendung der Zinshöhen­schranke bei bestehenden Darlehens­verträgen**

Es fehlt eine konkrete Anwendungsregelung, wie sich § 4I EStG auf bereits abgeschlossene Darlehensverträge auswirkt. Aus Vertrauensschutzgründen sollte die Regelung erst für Dar­lehen gelten, die ab 2024 geschlossen werden.

**Petitum**

Es sollte klargestellt werden, dass § 4I EStG für alle ab 2024 neu abgeschlossenen Dar­lehensverträge gilt oder ab diesem Zeitpunkt geänderten Darlehensverträge zu beachten ist.

**Zu § 4I EStG-E –Zinshöhen­schranke als Wachstumsbremse**

Die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen im Rahmen der Zinshöhen­schranke führt zwangsläufig zu einer Erhöhung des zu versteuernden Einkommens oder – im Falle bestehender kör­perschaft- und gewerbesteuerlicher Verlustvorträge – zu einer höheren und schnelleren Verlust­nutzung. Zielsetzung des Wachstumschancengesetzes ist es, u. a. die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen zu verbessern und die Wettbewerbs­fähigkeit des Standorts Deutschland zu stärken. Dem steht die Einführung einer Zinshöhen­schranke entgegen. Diskussionen in der Betriebsprüfung hinsichtlich einer solchen Regelung sind vorprogrammiert, verbunden mit erheblichem personellen Aufwand, möglichen Aufgrif­fen und letztendlich einer erschwerten Finanzierung von in Deutschland ansässigen Unter­nehmen.

Um eine übermäßige Fremdkapital-Ausstattung in Deutschland ansässiger Unternehmen bzw. überhöhte Zinssätze zu vermeiden bzw. steuerlich zu korrigieren, stehen mit der Zins­schranke (§ 4h EStG), den Verrechnungspreisregelungen, der Hinzurechnungsbesteuerung nach AStG, der Hinzurechnung verdeckter Gewinnausschüttungen und letztendlich den Vor­schriften des § 42 AO bereits Instrumente zur Verfügung.

**Petitum**

Wir plädieren daher dafür, den im Referentenentwurf enthaltenen § 4I EStG-E ersatzlos zu streichen. Zumindest sollte die Zinshöhenschranke mit Blick auf die oben beschriebenen Probleme so ausgestaltet sein, dass sie zielgenau, unbürokratisch und unter Berücksichtigung aller bereits bestehenden Maßnahmen tatsächlich nur die Konzerndarlehen aufgreift, die tatsächlich missbräuchlichen Charakter aufweisen.

**Zu § 10d Abs. 1 EStG-E – Verlustrücktrag**

Mit dem 2. und dem 3. Corona-Steuerhilfegesetz wurde der maximale Verlustrücktrag von 1 Mio. auf nunmehr 10 Mio. Euro für die Jahre 2020 und 2021 angehoben. Diese Anhebung war richtig, da durch den höheren Verlustrücktrag die Unternehmen mehr Liquidität in Betracht ihrer krisenbedingten Verluste erhalten, zudem wird die Eigenkapitaldecke der Unternehmen gestärkt. Mit dem § 10d Abs. 1 Nr. 1 EStG-E wird der Verlustrücktrag dauerhaft auf 10 Mio. Euro festgesetzt. Der rücktragsfähige Zeitraum wird darüber hinaus auf drei Jahre erweitert. Diese Schritte sind zu begrüßen, kommen allerdings in der aktuellen Situation zu spät, da Verluste aus dem VZ 2023 nunmehr in die Jahre 2022 bis 2020 zurückgetragen werden können. Dies sind jedoch genau die Jahre, in denen die meisten Unternehmen ohnehin schon durch die Pandemie und den Beginn der Energiekrise belastet waren und daraus ggf. keine bzw. nicht genug Gewinne zum Verrechnen vorweisen können. Daher hätte die Ausweitung des Verlustrücktragszeitraums bereits vor zwei Jahren erfolgen müssen. Um Unternehmen, die sich immer noch nicht von den Krisen erholt haben, mit eigener Liquidität zu unterstützen, wäre eine Ausweitung des rücktragsfähigen Zeitraums auf mindestens fünf Jahre sowie eine deutliche Erhöhung des Verlustrücktragsvolumens auf mehr als zehn Millionen Euro notwendig.

**Petitum**

Der Verlustrücktrag sollte über die bisher vorgesehenen Maßnahmen hinaus verbessert werden, indem der rücktragsfähige Zeitraum auf mindestens fünf Jahre ausgeweitet und das Verlustrücktragsvolumen auf mehr als zehn Millionen Euro erhöht werden.

**Zu § 10d Abs. 2 EStG-E – Verlustvortrag (Mindestgewinnbesteuerung)**

§ 10d Abs. 2 EStG-E ist zu entnehmen, dass die Verlustverrechnung verbessert werden soll, die genaue Ausgestaltung jedoch noch in der Ressortabstimmung festgelegt werden muss. Der Gesetzesbegründung zu § 10d Abs. 2 EStG-E (S. 154) ist zu entnehmen, dass die Begrenzungen der sog. Mindestgewinnbesteuerung temporär (für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027) ausgesetzt werden sollen. Dies ist vor allem zur Liquiditätssicherung der Unternehmen von essenzieller Bedeutung, jedoch auch vor dem Hintergrund der Besteuerung

nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip, das aus dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG erwächst, geboten. Nach dem objektiven Nettoprinzip dürfen bei der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage erwerbsbedingte Aufwendungen von den entsprechenden Erträgen abgezogen werden. Es ist jedoch nicht nur innerhalb eines Veranlagungszeitraums gültig, sondern gilt ebenso periodenübergreifend, sodass negative Einkünfte, die innerhalb einer Periode mangels Verrechnungsmöglichkeiten nicht ausgeglichen werden können, auch mit Gewinnen in anderen Veranlagungszeiträumen verrechnet werden können müssen. Eine Mindestbesteuerung steht diesem Grundsatz entgegen.

### **Petition**

Eine Verlustverrechnung sollte vollumfänglich nutzbar sein und die Mindestbesteuerung abgeschafft werden. Sollte sich die Regierungskoalition nicht auf diese ökonomisch und steuerrechtlich gebotene Vorgehensweise verständigen können, sollte die Regelung zur Mindestbesteuerung zumindest temporär ausgesetzt werden und danach mit einem erhöhten Sockelbetrag (z. B. 10 Mio. Euro) und einem geringeren zu versteuernden Anteil (z. B. 10 Prozent) fortgeführt werden.

### **Zu § 19 Abs. 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 3 EStG-E – Anhebung des Freibetrags für Betriebsveranstaltungen**

Die Erhöhung des steuerlichen Freibetrages in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E ist – wengleich angesichts der Inflation nicht ausreichend – zu begrüßen. Allerdings besteht in der unternehmerischen Praxis ein Bürokratieproblem, das mit der bloßen Erhöhung des Freibetrages nicht gelöst wird: Für die Anwendung des Freibetrages ist die Zahl der „teilnehmenden Arbeitnehmer“ einer Betriebsveranstaltung die relevante Größe. Würde die Vorschrift stattdessen auf die Anzahl der angemeldeten Teilnehmer oder auf die Anzahl der Teilnehmer, mit denen kalkuliert wird, abstellen, könnten sich Unternehmen und Finanzverwaltung den bürokratischen Aufwand ersparen, der durch die Erfassung der tatsächlich Teilnehmenden entsteht. Außerdem würde so eine nicht sachgerechte Besteuerung vermieden, da Arbeitgeberaufwendungen für angemeldete, aber nicht erschienene Beschäftigte (No-Show-Kosten v. a. bei kurzfristigen Absagen) bei den teilnehmenden Beschäftigten keine Bereicherung auslösen. Gerade dieser Punkt hat sich in der Praxis als streitanfällig erwiesen (z. B. BFH-Urteil VI R 31/18 vom 29. April 2021, anhängige Verfassungsbeschwerde BVerfG 2 2 BvR 1443/21).

### **Petition**

Der steuerliche Freibetrag sollte auf die Anzahl der angemeldeten Teilnehmer oder auf die Anzahl der Teilnehmer, mit denen auf Seiten des Arbeitgebers kalkuliert wird, bezogen sein.

Außerdem sollte klargestellt werden, dass gemäß der Legaldefinition einer Betriebsveranstaltung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG die Pauschalierung gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG auch für betriebliche Veranstaltungen zugänglich ist, die nicht allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstehen.

### **Zu § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG-E – Abschaffung Fünftelungsregelung beim Lohnsteuerabzug**

Die geplante Abschaffung der Fünftelungsregelung beim Lohnsteuerabzug wird in der betrieblichen Praxis sehr unterschiedlich beurteilt. Teilweise wird die in der Gesetzesbegründung dargelegte Einschätzung zur Bürokratieentlastung geteilt, teilweise wird aber auch neuer Aufwand (z. B. Nachfragen von Seiten der Beschäftigten im Rahmen der Veranlagung) befürchtet. Außerdem erwarten einige Unternehmen negative Auswirkungen auf den Betriebsfrieden oder die Ausgestaltung von Abfindungsprogrammen. Die Neuregelung sollte vor diesem Hintergrund so ausgestaltet sein, dass Arbeitgeber die Fünftelungsregelung beim Lohnsteuerabzug nicht mehr anwenden *müssen*, aber freiwillig *können*.

### **Petitum**

Die Fünftelungsregelung beim Lohnsteuerabzug sollte als Kann-Regelung ausgestaltet werden. Korrespondierend sollte die Bescheinigungspflicht für ermäßigt besteuerte Lohnbestandteile (Zeile 9 bis 14 der Lohnsteuer-Bescheinigung) ausgestaltet sein. Zeile 19 der Lohnsteuer-Bescheinigung sollte erhalten bleiben, damit der Informationspflicht zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer genüge getan werden kann.

### **Zu Artikel 8 - Änderung des Umwandlungssteuergesetzes**

#### **Zu § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E – Vorbereitung der Veräußerung**

Nach dem geänderten § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG-E findet der Buch- oder Zwischenwertansatz nach § 11 Absatz 2 UmwStG auch dann keine Anwendung, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen „vorbereitet“ wird. Um Rechtsicherheit für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung zu schaffen, sollte die Definition in der Entwurfsbegründung, was als "Vorbereitung der Veräußerung" gelten soll, in das Gesetz aufgenommen werden ("im Zeitpunkt der Spaltung bereits eine konkrete Veräußerungsabsicht besteht oder zumindest eine Veräußerung nicht nur hypothetisch in Betracht gezogen wird"). Zudem sollte die Gesetzesbegründung klare Beispiele nennen, wann eine Vorbereitung der Veräußerung gegeben ist.

### **Petitum**

In § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG-E sollte die Definition der Vorbereitung analog der Gesetzesbegründung konkret aufgenommen werden. Zudem sollte die Gesetzesbegründung klare Beispiele nennen, wann eine Vorbereitung der Veräußerung gegeben ist.

### **Zu § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E – Außenstehende Person**

Im Entwurf wird in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E erstmals eine Legaldefinition der „außenstehenden Person“ im Sinne des § 15 Abs. 2 UmwStG vorgenommen. Hiernach sollen als außenstehende Personen alle Personen gelten, „die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren“. Nach der Gesetzesbegründung sollen hierdurch Umgehungsmöglichkeiten ausgeschlossen werden.

Diese Definition ist zu weit und schränkt den Anwendungsbereich der Norm gerade im Bereich verbundener Unternehmen entgegen dem Sinn und Zweck zu weit ein, was notwendige Umstrukturierungen behindert.

Durch die vorgesehene Definition, nach der ein übernehmender Rechtsträger nur in den Fällen als nicht außenstehende, dritte Person qualifiziert wird, wenn er bereits am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist bzw. war, wären aber sowohl Seitwärtsabspaltungen als auch weitere konzerninterne Veräußerungen oder Folgeumwandlungen immer schädlich.

### **Petitum**

Die Definition der „außenstehenden Person“ sollte so gewählt werden, dass betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen im Konzern nicht behindert werden. Dafür sollte eine Konzernklausel eingeführt werden.

### **Zu § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG-E – Unwiderlegbare Vermutung**

Der neue Satz 5 enthält eine unwiderlegbare Vermutung zur Vorbereitung einer Veräußerung im Sinne des geänderten Satzes 2. Kommt es innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zu einer Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an Außenstehende, ist der Buch- oder Zwischenwertansatz stets ausgeschlossen.

Die gesetzliche Normierung, dass bei einem Verkauf von 20 Prozent eine unwiderlegbare Vermutung unterstellt wird, ist im Lichte der Fusionsrichtlinie sowie verfassungsrechtlich bedenklich. Die Wirtschaft unterliegt täglichen Veränderungen. Somit kann eine aus heutiger

Sicht getroffene Entscheidung, wie z. B. die Beibehaltung der abgespaltenen Gesellschaft, durch künftige, äußere Faktoren verändert werden.

Es sollte zudem klargestellt werden, worauf für die Quote der 20 Prozent abzustellen ist (z. B. laut Umtauschverhältnis der Anteile im Spaltungs- und Übernahmevertrag etc.).

### **Petitum**

Anstelle einer unwiderlegbaren sollte eine widerlegbare Vermutung vorgesehen werden. Es sollte zudem klargestellt werden, worauf für die Quote der 20 Prozent abzustellen ist

### **Zu 15 Abs. 2 und 4 UmwStG-E**

Die vorgeschlagene Regelung stellt eine Nichtanwendungs-Gesetzgebung zum Urteil des BFH v. 11.8.2021, I R 39/18 dar. In diesem Urteil hat der BFH klargestellt, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich enthält, sondern gemeinsam mit Satz 4 eine einheitliche Missbrauchsverhinderungsvorschrift bildet.

Durch die jetzt vorgeschlagene Regelung, die wiederum zahlreiche Auslegungsfragen aufwirft, werden abermals Umstrukturierungen deutlich erschwert und der Wirtschaftsstandort Deutschland geschwächt. Gleichzeitig wird durch den vorliegenden Entwurf das Problem der Spaltung bei börsennotierten Gesellschaften nicht aufgegriffen, da die Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 3 ff. UmwStG bei Fällen des Streubesitzes nicht beherrschbar ist.

### **Petitum**

Von einer Umsetzung der geplanten Regelung bitten wir abzusehen.

### **Zu § 27 Abs. 19 UmwStG-E – Anwendungszeitpunkt der Nachspaltungsveräußerungssperre**

Die Anwendungsregelung sieht vor, dass die Änderungen in § 15 Abs. 2 UmwStG-E erstmals auf Spaltungen anzuwenden sind, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs erfolgt. Die Anknüpfung an den Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs (d. h. den 17.7.2023) ist im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Rückwirkung von Gesetzen bedenklich.

### **Petitum**

Die Anwendungsregelung sollte daher im Interesse der (formellen) Verfassungsmäßigkeit dahingehend überdacht werden, dass (frühestens) auf den Tag der Einbringung des Wachstumschancengesetzes in den Bundestag oder der Zuleitung der Bundesregierung an den Bundesrat abgestellt wird.

### **Zu Artikel 9 – Änderung der Abgabenordnung [TnV]**

#### **Zu § 89b AO-E – internationale Risikobewertungsverfahren**

§ 89b Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 AO-E fordert als Antragsvoraussetzung, dass der Steuerpflichtige zusichert, „die für das Verfahren notwendige technische Infrastruktur für alle beteiligten Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen.“ Die Gesetzesbegründung führt dazu lediglich erläuternd aus, dass dies „vor allem die Einrichtung eines Datenraumes, über den Unterlagen und Informationen ausgetauscht werden, sowie das Bereitstellen technischer Möglichkeiten für die Durchführung von Videokonferenzen“ beinhaltet.

### **Petitum**

Weitere ergänzende Ausführungen – ggf. untergesetzlich – wären aus Praxissicht hilfreich.

Ein die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens ausschließendes, nicht kooperatives Verhalten des Steuerpflichtigen liegt gem. § 89b Abs. 4 Satz 3 AO-E insbesondere vor, wenn „steuerliche Mitwirkungspflichten schuldhaft nicht, nicht hinreichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden“. Dies erscheint zu restriktiv.

### **Petitum**

Es sollte klargestellt werden, dass geringfügige Pflichtverletzungen ein kooperatives Verhalten in Sinne des § 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO-E nicht ausschließen.

#### **Zu § 138I AO-E – Mitteilungspflicht von innerstaatlichen Steuergestaltungen**

Die Einführung der im Koalitionsvertrag vereinbarten Mitteilungspflicht von innerstaatlichen Steuergestaltungen führt zu einer zusätzlichen steuerlichen Compliance-Pflicht der Unternehmen. Es ist sehr fraglich, ob die damit einhergehenden administrativen Belastungen in einem angemessenen Verhältnis zu den erwarteten Vorteilen stehen. Schon jetzt sind die Unternehmen gegenüber der Finanzverwaltung aufgrund einer Vielzahl von Erklärungs- und Berichtspflichten ausgesprochen transparent. Die zusätzliche Mitteilungspflicht ist daher nicht erforderlich. Sie trifft die Unternehmen in einer Zeit außergewöhnlicher Belastungen – Ukrainekrieg, Inflation, massive Energiepreiserhöhungen, beschleunigte Transformation und

Strukturwandel. Die Wucht dieser Belastungen war zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Koalitionsvertrages nicht absehbar und sollte Anlass genug sein, von der zusätzlichen Mitteilungspflicht abzusehen. Zudem geht die Europäische Kommission in ihrer Antwort an den Bundesrat C(2017) 7713 final vom 21. November 2017 davon aus, dass es in der Regel keine inländischen Steuerplanungsmodelle gibt, die mit grenzüberschreitenden potenziell aggressiven Steuerplanungsmodellen vergleichbar wären. Solche Modelle funktionieren aus Sicht der Kommission nur bei der Kombination bestimmter Steuergebiete (veröffentlicht als Unterrichtung durch die Kommission zu BR-Drs. 524/17 zu Beschluss vom 23. November 2017, S. 2 des Anhangs).

Wenn schon nicht vermeidbar, dann sollte zumindest eine möglichst bürokratiearme Umsetzung erfolgen. Hierfür sind u. E. die folgenden Aspekte von Bedeutung:

#### **Zu § 138I Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 AO-E – gesetzlich vorgesehener steuerlicher Hauptvorteil**

Eine innerstaatliche Steuergestaltung setzt gemäß § 138I Abs. 2 Nr. 4 AO-E unter anderem voraus, dass hierdurch ein steuerlicher Hauptvorteil entsteht. Gemäß § 138I Abs. 2 Satz 3 AO-E kann das BMF für bestimmte Fallgruppen klarstellen, dass kein steuerlicher Vorteil im Sinne des Satzes 1 Nummer 4 anzunehmen ist, weil der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist. Wir begrüßen diese Regelungen zur Vermeidung von Meldungen alltäglicher Sachverhalte. Zumindest die bereits für die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen ausgenommenen Fallgruppen sollten auch für die nationale Mitteilungspflicht von der Meldung ausgenommen werden.

#### **Petitum**

Die bereits in der Anlage zum BMF-Schreiben vom 29. März 2021 zur Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen genannten gesetzlich vorgesehenen Steuervorteile sollten auch für Zwecke des § 138I Abs. 2 Satz 3 AO-E bei den nationalen Steuergestaltungen berücksichtigt und ergänzt werden. Beispielsweise sollte auch klargestellt werden, dass die Nutzung der erbschaftsteuerlichen Verschonungsregelungen nicht mitteilungsspflichtig ist, da der steuerliche Vorteil (d. h. die Verschonung von Betriebsvermögen) unter Berücksichtigung aller Umstände gesetzlich vorgesehen ist. Diese Klarstellung ist angesichts des gestaltungsbezogenen Kriteriums (§ 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a AO-E) notwendig.

#### **Zu § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe d AO-E**

Mit diesem Kennzeichen werden Gestaltungen erfasst, die zum Gegenstand haben, dass „derselbe *steuererhebliche Sachverhalt* mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen



oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet werden soll“. Der unbestimmte Rechtsbegriff des „steuererheblichen Sachverhalts“ führt zu einer erheblichen Rechtsunsicherheit.

#### **Petition**

Der Begriff „steuererhebliche Sachverhalte“ sollte konkretisiert werden, z. B. in Anlehnung an die Kennzeichen gemäß § 138e Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) AO.

#### **Zu § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe e AO-E**

Das Kennzeichen soll laut Gesetzesbegründung spezifische Gestaltungen (Kopplungsgeschäfte und vergleichbare Sachverhalte) erfassen. Dies erschließt sich nicht unmittelbar aus dem Gesetzestext und führt zu Unklarheiten bei der Auslegung und Anwendung des Kennzeichens.

#### **Petition**

Der Gesetzestext sollte konkretisiert werden, beispielsweise durch den Begriff „aufeinander abgestimmte Finanztransaktionen“.

#### **Zu § 138I Abs. 3 Satz 2 AO-E**

Gemäß § 138I Abs. 3 Satz 2 AO-E gilt das Kennzeichen zur Umwandlung von Einkünften (§ 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b AO-E) für einen steuerpflichtigen Gewerbeertrag entsprechend. Laut Gesetzesbegründung soll damit geregelt werden, dass „die Grundsätze der Nr. 3 lit. b entsprechend für die Gewerbesteuer gelten“. Da jedoch die gesamte Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen gem. § 138I Abs. 2 Nr. 2 AO-E ohnehin für die Gewerbesteuer gilt, erschließt sich der Anwendungsbereich der punktuellen Sonderregelung in § 138I Abs. 3 Satz 2 AO-E nicht.

#### **Petition**

Der Satz sollte gestrichen werden oder, falls ein eigener Regelungsinhalt besteht, entsprechend präzisiert werden.

#### **Zu § 138I Abs. 5 Nr. 1 Buchstabe c AO-E**

Gemäß § 138I Abs. 5 Nr. 1 Buchstabe c AO-E besteht eine Verpflichtung zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 für inländische Unternehmen, die mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden im Sinne des § 138e Absatz 3 AO sind.

**Petitum**

Die Verknüpfung der Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen mit einem internationalen Tatbestandsmerkmal sollte gestrichen bzw. dessen Relevanz erläutert werden.

**Zu Artikel 10 – Weitere Änderungen in der Abgabenordnung****Zu § 39 Abs 2 Nr. 2 AO-E – Anpassungen aufgrund des MoPeG**

Im Wachstumschancengesetz wurden an verschiedenen Stellen Änderungen vorgenommen, um den zivilrechtlichen Anpassungen durch das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) derart gerecht zu werden, dass es, wie in der Gesetzesbegründung zum MoPeG angedacht, keine steuerlichen Auswirkungen haben soll. So regelt u. a. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E für Zwecke der Ertragsbesteuerung sowie § 2a ErbStG für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer, dass rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Abs. 2 Nr. 2 AO-E) als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Aufgrund entsprechender weiterer redaktioneller Anpassungen sind die entsprechenden Regelungen auch nach Inkrafttreten des MoPeG anwendbar.

Nicht geregelt im aktuellen Gesetzesentwurf sind jedoch die Auswirkungen des MoPeG auf das Grunderwerbsteuerrecht. Ohne eine Anpassung würden die §§ 5, 6 und 7 GrEStG nicht länger für Personenunternehmen anwendbar sein, wodurch umfangreiche Nachversteuerungen von Grundstücksübertragungen oder Umstrukturierungen, die in der Vergangenheit durchgeführt wurden, drohen. Das MoPeG würde ohne gesetzliche Anpassung die Sperrfristen der §§ 5 und 6 GrEStG verletzen und eine rückwirkende Besteuerung von Grundstücksübertragungen der letzten zehn Jahre bedeuten. Dies beträfe viele Jahre, in denen noch nicht einmal der Gesetzesentwurf des MoPeG vorlag, was eine Verletzung des Vertrauensschutzes darstellen würde und eine Nachbesteuerung als Massenphänomen auslösen würde.

Eine vergleichbare Problematik der Sperrfristverletzung im Grunderwerbsteuerrecht ergab sich bereits im Zusammenhang mit dem Brexit. Damals wurde eine Sperrfristverletzung allein durch den Brexit mit der Einfügung der § 5 Abs. 3 Satz 2 und § 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG ausdrücklich ausgeschlossen. Eine entsprechende Formulierung sollte auch für das MoPeG gewählt werden, um eine rückwirkende Besteuerung auszuschließen.

**Petitum**

Analog zu den Brexit-Regelungen sollte auch im GrEStG zumindest festgehalten werden, dass das Inkrafttreten des MoPeG keine Sperrfristverletzung der §§ 5 und 6 GrEStG auslöst.

Ungeachtet dessen sollte das aktuelle Grunderwerbsteuerrecht nicht zuletzt durch das MoPeG in vielen Bereichen sinnvoll und zeitnah angepasst werden.

## **Zu Artikel 20 – Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes**

### **Zu § 1a KStG-E – Anpassungen beim Optionsmodell**

Nach den Anpassungen des Optionsmodells (§ 1a KStG-E), die vom Koalitionsvertrag vorgesehen und durch das BMF mittels einer Umfrage evaluiert wurden, dürfen nunmehr alle Personengesellschaften – auch die bislang ausgeschlossene GbR – das Optionsmodell nutzen. Zudem kann es auch gleich bei Neugründung eines Unternehmens sowie sofort nach Formwechsel einer Kapitalgesellschaft zu einer Personengesellschaft genutzt werden. Ferner ist durch die Ergänzung des § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG-E sichergestellt, dass die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen wird, dass in Sonderfällen, in denen die Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden Kommanditgesellschaft (i. d. R. eine zu Null Prozent beteiligte GmbH) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Die genannten Änderungen sollten den potenziellen Anwenderkreis erweitern und sind daher zu begrüßen.

Allerdings lösen die getätigten Änderungen nur einen begrenzten Kreis an Problemen im Zusammenhang mit dem Optionsmodell. Möchte man dieses tatsächlich als gelebtes Instrument etablieren sind ebenfalls die folgenden Änderungen notwendig. Das Sonderbetriebsvermögen sollte nicht zwangsweise eingebracht werden müssen. Daher muss die Rechtsprechung zum Gesamtplangedanken schnellstmöglich auch in das UmwStG sowie den UmwStE aufgenommen werden. Dies ist im Wachstumschancengesetz abermals nicht geschehen. Zudem sollten anstelle eines kompletten Wegfalls der Ergänzungsbilanzen die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen fortgeführt und im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 60 EStDV berücksichtigt werden. Auf eine Sperrfristverletzung allein durch die Option sowie den Untergang von Zins- und einen EBITDA-Vortrag sowie Verlustvorträgen nach § 15a und § 15b EStG sollte verzichtet werden. Zudem muss die Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft anerkannt und internationale Fragen im Zusammenhang (z. B. Anwendbarkeit der Mutter-Tochter-Richtlinie) mit Option geklärt werden. Viele Themen lassen sich im bestehenden BMF-Schreiben klären, die internationalen Sachverhalte sollten zudem auf EU-Ebene geklärt werden.

### **Petitum**

Die oben dargestellten Probleme zum Sonderbetriebsvermögen, Ergänzungsbilanzen, Sperrfristen, Verlust-, Zins- und EBITDA-Vorträge, Organgesellschaftsfähigkeit und internationaler

Aspekte sollten ebenfalls geklärt werden, um das Optionsmodell tatsächlich für viele Unternehmen attraktiv auszugestalten.

## **Zu Artikel 26 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2024]**

### **Zu §§ 18 und 19 UStG-E – Reduzierung von Erklärungspflichten**

Die formale Abschaffung der Erklärungspflichten in den Fällen, in denen die Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG in Anspruch genommen wird, ist ebenso wie die Erhöhung des Schwellenwertes zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1.000 Euro auf 2.000 Euro (§ 18 UStG) als Entbürokratisierungsmaßnahme zu begrüßen.

### **Zu § 20 UStG-E – Anhebung der Ist-Besteuerungsgrenze und Artikel § 141 AO-E - Anhebung der Grenze für die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger**

Insbesondere für Kleinunternehmen stellen die Buchführungspflichten einen erheblichen Aufwand dar und binden erhebliche zeitliche Ressourcen. Daher soll die Ist-Besteuerungsgrenze von 600.000 Euro auf 800.000 Euro Gesamtumsatz und die Buchführungspflichtgrenze bestimmter Steuerpflichtiger von 600.000 Euro Jahresumsatz auf 800.000 Euro bzw. von 60.000 Euro Jahresgewinn auf 80.000 Euro angehoben werden.

### **Petitum**

Die mit dem Referentenentwurf vorgeschlagenen Maßnahmen sind ein wichtiger Schritt zum Bürokratieabbau und daher grundsätzlich zu begrüßen. Um einen spürbaren Abbau von Bürokratie für viele kleine und mittelständische Unternehmen zu erreichen, sollte eine ambitionierte sowie wirksame Anhebung beider Grenzwerte angestrebt werden. So sollte die Grenze der Buchführungspflicht auf 100.000 Euro Jahresgewinn und auf 1 Mio. Euro Jahresumsatz erhöht werden. Gleichzeitig sollte auch die Umsatzgrenze der Ist-Besteuerung auf 1 Mio. Euro Gesamtumsatz erweitert werden.

## **Zu Artikel 27 – Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [01.01.2025]**

Im Rahmen der gemeinsamen Stellungnahme vom 22. Mai 2023 zum Diskussionsvorschlag zur Einführung der obligatorischen elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze haben wir uns bereits ausführlich zu den derzeit bekannten Überlegungen zur eRechnung und dem geplanten deutschen Meldesystem geäußert. Auf die entsprechenden Hinweise und Anforderungen verweisen wir ausdrücklich. Ergänzend dazu ist auf folgende Punkte besonders hinzuweisen:

**Zu § 14 Abs. 1 UStG-E – Definition elektronische Rechnung (eRechnung)**

Die Definition der eRechnung in Satz 3 orientiert sich an Art. 217 des Richtlinienentwurfs COM (2022) 701 final (MwStSystRL-E) vom 8. Dezember 2022. Dies ist wichtig für die Unternehmen, da es die Praktikabilität bei der Anwendung der eRechnung erhöht. Allerdings enthält Satz 4 gegenüber dem Richtlinienentwurf der EU-Kommission eine deutliche Verschärfung der Anforderungen: Die eRechnung nach § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E muss danach zwingend der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen. Der Richtlinienentwurf der EU-Kommission besagt aber lediglich, dass diese Norm akzeptiert werden muss, nicht aber, dass sie zwingend anzuwenden ist. Der Richtlinienentwurf der EU-Kommission ermöglicht es damit den Vertragspartnern, einvernehmlich auch ein anderes Format zu wählen, sofern sich damit auch die Vorgaben des geplanten Meldesystems erfüllen lassen. Die Verschärfung der Anforderungen an eine eRechnung im deutschen Recht gegenüber dem europäischen Richtlinienentwurf ist aus Sicht der Unternehmen nicht nachvollziehbar. Tatsächlich enthält der Referentenentwurf auch keinerlei Begründung, weshalb in Deutschland – im Gegensatz zur EU – diese Einschränkung gelten soll.

Folge der Verschärfung an die Anerkennung als eRechnung wäre, dass bestehende Systeme zum elektronischen Rechnungsaustausch, die insbesondere bei größeren Unternehmen bereits seit Jahrzehnten erfolgreich genutzt werden, künftig nutzlos wären. Dies würde nicht nur eine Entwertung der jeweiligen Investitionen der Unternehmen und ggf. hohe Kosten für Anpassung/Neuimplementierung der EU-Norm entsprechender Systeme bedeuten. Vielmehr wäre dies auch mit einer deutlichen Erhöhung des Datenvolumens bei der Rechnungsübermittlung verbunden. Direkte Vergleiche der Rechnungsstandards durch die Unternehmen haben bei demselben Rechnungsinhalt ein deutlich höheres Datenvolumen der X-Rechnung gegenüber einer EDIFACT-Rechnung ergeben – bis hin zu einer Verzehnfachung. Dies würde die vorhandene Infrastruktur (Übertragungskapazitäten, Speichermöglichkeiten) an ihre Grenzen bringen. Hinzu kommt, dass ab Einführung des Meldesystems die Rechnungen unter Umständen mehrfach übermittelt werden müssen, z. B. im Falle von nachträglichen Rechnungskorrekturen. Es sollte nicht aus den Augen verloren werden, dass auch elektronische Daten Ressourcen benötigen, die in Zeiten des Klimawandels und des Gebots der Nachhaltigkeit geschont werden sollten. Weitere Erläuterungen zu Hintergründen und Folgen enthält unsere Stellungnahme vom 22. Mai 2023.

Aus unserer Sicht ist die Formulierung von § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E auch **nicht EU-rechtlich gedeckt** durch den Wortlaut des Vorschlags einer "Council Implementing Decision

authorising Germany to introduce a special measure derogating from Articles 218 and 232 of Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax”, COM(2023) 340 final vom 23. Juni 2023. Darin soll Deutschland ermächtigt werden, eine von den Artikeln 218 und 232 der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem abweichende Regelung einzuführen. Wörtlich heißt es dort: "In order to ensure the interoperability of electronic invoicing systems used in the European Union, Germany shall allow the issuance of invoices that comply with the European standard on electronic invoicing and the list of its syntaxes pursuant to Directive 2014/55/EU of the Council." (COM(2023) 340 final, S. 2).

Der Bestimmung des zweiten Halbsatzes des Erlaubnisentwurfs entspricht exakt derjenigen in Art. 218 des Richtlinienentwurfs der Europäischen Kommission COM(2022) 701 final vom 8. Dezember 2022 für alle EU-Mitgliedstaaten. Es bedeutet, dass in Deutschland eRechnungen nach den Standards gemäß der Richtlinie EU 2014/55 EU immer zugelassen sein müssen, dieser Standard aber eben nicht verpflichtend ist. Die Übersetzung der Formulierung "Die elektronische Rechnung muss ... entsprechen" in § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E wäre hingegen "The electronic invoice must comply with ..." Dies hat eine ganz andere Bedeutung als der Vorschlag der Europäischen Kommission und kann weder gemeint noch angestrebt sein. Zudem ist unklar, wie die Vorgabe von § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E bei innergemeinschaftlichen Lieferungen und Leistungen umgesetzt werden soll. EU-Mitgliedstaaten, die bei der Einführung der eRechnung bereits weiter fortgeschritten sind, wie z. B. Frankreich, lassen neben Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU auch weitere Standards zu, z. B. EDIFACT. Auch in diversen anderen Ländern ist das EDIFACT Format weiterhin auf freiwilliger Basis möglich (DK, SE). Diese Rechnungen müssen ebenfalls an den inländischen Rechnungsempfänger übermittelt und von diesem empfangen werden. Zu einem späteren Zeitpunkt müssen sie auch mit dem Meldesystem kompatibel sein.

Unabhängig von dieser konkreten rechtlichen Unmöglichkeit, von den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU abweichende Rechnungen in Deutschland nicht als eRechnung anzuerkennen, möchten wir ausdrücklich darauf hinweisen, dass wir den Sinn dieser Maßnahme nicht verstehen; auch mit Blick auf das zukünftige Meldesystem nicht. Sämtliche Rechnungsdaten kommen aus den Rechnungslegungs- bzw. den integrierten ERP- und Rechnungslegungssystemen der Unternehmen, z. B. SAP, Datev, Oracle etc. Diese Systeme haben alle ihre individuellen Syntaxen und Formate. D. h. diese Daten werden immer von einer Fakturierungssoftware durch ein Mapping in den jeweiligen Rechnungsstandard gebracht. Dieses Mapping beherrschen sowohl die Unternehmen, die diesen Vorgang selbst ausführen, als auch die eRechnungsprovider zuverlässig. Die Vorgaben der Empfehlung 94/820/EG der Europäischen Kommission und die GoBD stellen sicher, dass dabei keine Verfälschungen erfol-

gen. Dies wäre bei einem weiteren Mapping z. B. aus einem EDIFACT Subset in die Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU für das Meldesystem ebenfalls der Fall.

### **Petition**

Wir bitten um folgende Formulierung von § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E, analog zu Art. 218 MwStSystRL-E: *“Eine elektronische Rechnung gemäß der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. Mai 2014, S. 1) ist zulässig.”*

Zur rechtssicheren Anwendung von eRechnungen auf Basis anderer Standards für elektronische Rechnungen bitten wir um die Ergänzung des folgenden Satzes 5: *“Eine elektronische Rechnung in einem anderen Format bzw. einer Syntax, die nicht in der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. Mai 2014, S. 1) enthalten ist, ist zulässig, wenn Rechnungsaussteller und -empfänger darüber eine Übereinkunft erzielen.”*

Als Konsequenz dieser Petiten sollte § 27 Abs. 39 Nr. 2 UStG-E entfallen.

### **Zu § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG-E – Zustimmungserfordernis des Leistungsempfängers**

Gemäß Satz 6 des vorgelegten Entwurfs bedarf die Übermittlung einer elektronischen Rechnung der Zustimmung des Empfängers, soweit keine Verpflichtung nach § 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Satz 2 UStG-E besteht. Dies ist grundsätzlich nachvollziehbar. Allerdings sollte die Zustimmung auch durch konkludentes Handeln erfolgen können, wie es auch AEO § 146a, Ziff. II.5.3 vorsieht. Dies ist aus unserer Sicht z. B. dann gegeben, wenn der Rechnungsempfänger eine Adresse bekannt gibt, an die der Rechnungsaussteller einen strukturierten Datensatz übertragen kann und der Empfänger nicht widerspricht.

### **Petition**

Wir bitten um die Ergänzung des folgenden Satzes: *“Die Zustimmung bedarf dabei keiner besonderen Form und kann auch konkludent erfolgen.”*

### **Pflicht zur Mitteilung der Unternehmereigenschaft durch den Leistungsempfänger**

Der leistende Unternehmer kann insbesondere bei Einzelpersonen oftmals nicht erkennen, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist und falls ja, ob dieser die Leistung auch für sein Unternehmen bezieht. Dies ist insbesondere bei Over the Counter Geschäften der Fall. Dem leistenden Unternehmer dürfen keine Nachteile daraus entstehen, wenn sich der Leistungs-

empfänger nicht oder verspätet als Unternehmer zu erkennen gegeben hat und deshalb eine eRechnung nicht oder verspätet ausgestellt wurde.

Unterscheidungsschwierigkeiten zwischen privaten und unternehmerischen Leistungsempfängern gibt es auch bei Rechnungen an Vereine und juristische Personen des öffentlichen Rechts, die Leistungen sowohl für ihren unternehmerischen als auch für ihren nicht-unternehmerischen Bereich empfangen können.

### **Petitum**

Der unternehmerische Leistungsempfänger sollte gesetzlich dazu verpflichtet werden, sich als Unternehmer zu erkennen zu geben.

### **Zu § 27 UStG-E – Anwendungsregelung**

Die Anwendungsregelung sieht in § 27 Abs. 39 Nr. 1 UStG-E vor, dass für im Kalenderjahr 2025 ausgeführte Umsätze statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Eine sonstige Rechnung in einem elektronischen Format bedarf der Zustimmung des Empfängers. In der Begründung (S. 238) wird erläutert: *„Ein leistender Unternehmer kann zunächst bei Bedarf noch auf andere Rechnungsformen als die eRechnung ausweichen, zugleich bleibt die Verpflichtung des Leistungsempfängers, eine eRechnung entgegenzunehmen, erhalten.“* Damit wird ausdrücklich klar, dass bereits für Umsätze ab dem 1.1.2025 grundsätzlich eine Empfangsbereitschaft für eRechnungen vorausgesetzt wird. Angesichts der enormen (technischen) Komplexität, die aus der Umstellung der Rechnungseingangssysteme erwächst, ist diese kurze Frist für die Breite der Wirtschaft – auch für große Unternehmen – nicht realisierbar. In diesem Zusammenhang befürchten Unternehmen hohe Vorsteuerausfälle mangels vorsteuertauglicher Rechnungen.

Bereits in der Stellungnahme vom 22. Mai 2023 zum Diskussionsvorschlag haben wir darauf hingewiesen, dass das technische Rahmenwerk zum Rechnungsaustausch und für das Meldesystem mindestens ein Jahr vor Beginn der verpflichtenden Anwendung der eRechnung durch die Verwaltung veröffentlicht werden muss. Darunter fallen insbesondere der Anwendungserlass und die technischen Leitlinien zur Programmierung der erforderlichen Systeme. Erst dann können die IT-Dienstleister mit den nötigen Entwicklungen sowie der Umstellung bereits vorhandener Buchhaltungs- und Abrechnungssysteme beginnen.

Zur Herstellung der Empfangsbereitschaft halten wir zudem unterstützende Maßnahmen des Gesetzgebers bzw. der Finanzverwaltung, wie beispielsweise ein kostenfreies staatliches



Tool, für erforderlich. Aus unserer Sicht kann der Empfang einer eRechnung, nicht verpflichtend sein, bevor die angekündigte staatliche eRechnungsplattform arbeitsfähig ist. Sollte ein Unternehmen eine eRechnung empfangen und verarbeiten müssen, muss dafür die staatliche Plattform als Rückfalloption zur Verfügung stehen. Denn wenn kein Vertragspartner für die Verarbeitung von eRechnungen zur Verfügung steht, der eine korrekte Verarbeitung garantiert, müsste der Rechnungsempfänger die Verarbeitung mit frei verfügbaren Tools auf eigenes Risiko für die Richtigkeit vornehmen. Dies halten wir für unzumutbar. Zumindest sollte mit der staatlichen eRechnungsplattform beispielsweise das Tool zur Visualisierung von E-Rechnungen zur Verfügung gestellt werden, das ausweislich der Berechnung des Erfüllungsaufwands für die Verwaltung (S. 120, lfd. Nr. 13 des RefE vom 14.7.2023) geschaffen werden soll. Ohne diese unterstützenden und vorbereitenden Arbeiten der Finanzverwaltung ist eine flächendeckende Empfangsbereitschaft nicht realisierbar.

Die im Schreiben vom 22. Mai 2023 angeregte Pilot- oder Testphase von zwölf Monaten setzt voraus, dass bereits sämtliche steuerrechtlichen und technischen Vorgaben umgesetzt wurden. Auf dieser Grundlage sollte im Rahmen der Testphase den Unternehmen die Übermittlung von eRechnungen über allgemein zugängliche – private oder staatliche – eRechnungs-Plattformen auf freiwilliger Basis möglich sein. Erst wenn mögliche technische Probleme behoben worden sind, kann die – ggf. zeitlich gestaffelte – Einführung der eRechnungspflicht erfolgen.

### **Petitum**

Die verpflichtende Empfangsbereitschaft aller Unternehmen kann nur dann eingeführt werden, wenn das angekündigte staatliche eRechnungsportal arbeitsfähig ist oder zumindest ein staatliches Tool zur Lesbarmachung der strukturierten Datensätze kostenfrei zur Verfügung gestellt wird. Dies könnte das laut Berechnung des Erfüllungsaufwands vorgesehene Tool für die Finanzverwaltung sein.

### **Verwendung hybrider elektronischer Rechnungs-Formate**

Zur Erhöhung der Akzeptanz der eRechnung bei kleinen und mittleren Unternehmen ist die Nutzung sog. hybrider elektronischer Rechnungs-Formate essenziell. Gemäß unserem Petitum zu § 14 Abs. 1 UStG-E sind alle Rechnungstypen, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen, zulässig bzw. nach der Formulierung des Gesetzesentwurfs sogar ausschließlich zulässig. ZUGFerD ist mit diesen Vorgaben kompatibel und daher zulässig. Zugleich ist es ein hybrides Format. Denn es wird ein xml-Datensatz in eine PDF-Datei eingebunden, die per Email übermittelt wird. Unklar ist allerdings inwiefern

hybride Formate und der Übermittlungsweg Email mit dem Meldesystem kompatibel sind. Bis zu dessen Einführung sollten sie aber uneingeschränkt nutzbar sein.

### **Petition**

Wir bitten um den klarstellenden Hinweis in der Gesetzesbegründung, dass hybride Formate bis zur Einführung des Meldesystems uneingeschränkt als eRechnung zulässig sind, wenn sie der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen.

### **Ergänzende Dokumente**

Gemäß § 31 Abs. 1 UStDV kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 des Gesetzes geforderten Angaben insgesamt ergeben. In der Praxis ist es oftmals üblich, dass Rechnungen auf eine Anlage verweisen, in der z. B. nähere Angaben zur Leistungsbeschreibung zu finden sind. In vielen Fällen werden sich diese Angaben nicht kurzfristig in strukturierten Standard-Felder einer eRechnung überführen lassen. Aus unserer Sicht sollte deshalb die Übermittlung ergänzender Dokumente weiterhin möglich sein.

### **Petition**

Wir bitten um Klarstellung, dass ergänzende Dokumente zulässig sind und für diese keine elektronisch strukturierte Übermittlung zwingend vorgeschrieben ist.

### **Verkäufe über die Ladenkasse**

Ergänzend zu der Ausnahmeregelung für Kleinbetragsrechnungen sollte eine Ausnahme von der E-Rechnungspflicht auch für Verkäufe über Ladenkassen über 250 Euro gelten. So könnten kurzfristig notwendige und kostenintensive Kassenanpassungen verhindert werden, insbesondere da erst vor kurzem alle Kassensysteme an die gesetzlichen Voraussetzungen der Kassensicherungsverordnung angepasst werden mussten.

### **Petition**

Wir bitten für Verkäufe über die Ladenkasse bis zur Einführung des Meldesystems um eine Ausnahme von der E-Rechnungspflicht. Dies verschafft den Unternehmen ein Zeitfenster, um praktikable Lösungen für die Datenaufnahme an der Kasse zu finden und die technisch notwendigen Anpassungen zu schaffen.

**Schätzung des Erfüllungsaufwandes für die Wirtschaft**

Der Referentenentwurf enthält keine Schätzung der einmaligen Einführungskosten der eRechnung für die Wirtschaft. Bereits Einsteiger-Angebote zur Umwandlung von Rechnungen in elektronische Rechnungen, die in die vorhandene Software integriert werden müssen, sehen Einführungskosten ab 300 Euro vor. Allein für die 1 Mio. Handwerksbetriebe ergäben sich damit Einführungskosten von mindestens 300 Mio. Euro.

Sofern daran festgehalten wird, ab 2028 den Rechnungsaustausch anhand von etablierten Verfahren wie bspw. EDIFACT zu verbieten, würden allein im Einzelhandel vermeidbare Kosten in mindestens dreistelliger Millionenhöhe hinzukommen.

Denn die bestehenden und bewährten Standards werden sehr intensiv genutzt. Rückmeldungen aus den Handelsunternehmen ergaben, dass große Unternehmensgruppen pro Jahr gruppenintern und mit Dritten insgesamt deutlich mehr als 100 Millionen eRechnungen in den verschiedensten Standards austauschen, denen jeweils individuelle Vereinbarungen zugrunde liegen. Dazu wurden sehr kostenintensive IT-Infrastrukturen aufgebaut. Z. B. betreiben diese Gruppen, die in ihren Lieferketten nahezu ausschließlich eRechnungen austauschen, Webportale. Darauf können kleinere Unternehmen ohne entsprechende IT-Kapazitäten Bestellungen als Datensatz abrufen und visualisieren. Bei Lieferung können diese Bestellungen – ggf. auch modifiziert, wenn nicht alle Bestandteile der Bestellung geliefert werden können – als eRechnung zurückgesendet werden. Zusätzlich besteht die Infrastruktur, um Punkt-zu-Punkt-Verbindungen zwischen einer Vielzahl von Lieferanten und Leistungsempfängern – ggf. auch über eRechnungsprovider – für den Austausch von eRechnungen aufzubauen. Rückmeldungen der Unternehmen haben ergeben, dass abhängig vom Umfang der aufgebauten IT-Infrastrukturen zum Austausch von eRechnungen auf Basis von Standards, die nicht der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU entsprechen, pro Unternehmen Investitionen in Höhe von zwei bis dreistelligen Millionenbeträgen entwertet werden, wenn § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E unverändert umgesetzt wird.

Die Schätzung der laufenden Kosten (namentlich: potenzielle Entlastung) für die Wirtschaft ist ebenfalls nicht nachvollziehbar. Das betrifft etwa die Anzahl der Rechnungen. Unternehmen, die bislang bereits elektronische Rechnungen bspw. per EDIFACT austauschen, haben in diesem Umfang keine Entlastung. Diese Rechnungsanzahl darf bei der Berechnung des potenziellen Einsparvolumens nicht berücksichtigt werden. Vielmehr wird es bei der geplanten Abschaffung etablierter Verfahren zu einer Erhöhung der Kosten kommen. Dies betrifft

sowohl die einmaligen Kosten als auch die laufenden Kosten der Übermittlung und der Archivierung.

### **Petitum**

Wir bitten um eine realitätsgerechte Abschätzung und Darlegung der Befolgungskosten der Wirtschaft.

## **Zu Artikel 29 – Änderung des Investmentsteuergesetzes [1.1.2024]**

### **Zu § 2 Abs. 9a InvStG-E**

Nach dem neuen § 2 Abs. 9a InvStG-E soll für Zwecke der Berechnung der Immobilienfondsquote künftig auch auf die steuerliche Vorbelastung der Immobilienerträge abgestellt werden. Damit soll sichergestellt werden, dass die Teilfreistellung nach § 20 Abs. 3 InvStG für Immobilienfonds nur dann angewandt wird, wenn auch eine steuerliche Vorbelastung bestand.

Die Zielsetzung der Regelung erscheint grundsätzlich nachvollziehbar. Allerdings könnte sich durch die Neuregelung Anpassungsbedarf bei einzelnen Immobilienfonds ergeben, damit diese weiterhin die Immobilienfondsquote erfüllen. Ein Verlust des Status als Immobilienfonds hätte ein Wechsel des anzuwendenden Teilfreistellungssatzes zur Folge. Es würde eine fiktive Veräußerung der Fondsanteile durch den Anleger unterstellt. Der Gewinn aus der fiktiven Veräußerung wäre zwar erst im Zeitpunkt des tatsächlichen Verkaufs zu versteuern, jedoch muss bis dahin die Information über den Teilfreistellungswechsel – insbesondere bei Anlage über ausländische Depots – vorgehalten werden.

Derartige negative Auswirkungen könnten dadurch vermieden werden, dass den Immobilienfonds mehr Zeit zur eventuellen Umschichtung ihrer Anlage eingeräumt wird, sodass diese auch weiterhin die Immobilienfondsquote erfüllen.

### **Petitum**

Die Neuregelung des § 2 Abs. 9a InvStG-E sollte nicht bereits zum 1. Januar 2024, sondern erst zum 1. Januar 2027 anzuwenden sein, um den Anlegern und Investmentfonds ausreichend Zeit zur Umstellung zu gewähren.

### **Zu § 26 Nummer 7a Satz 2 Satzteil nach Buchstabe b InvStG-E**

Es ist zu begrüßen, dass die Möglichkeiten für Spezial-Investmentfonds zum Betreiben von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder zum Betrieb von Ladestatio-

nen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrrädern weiter ausgebaut werden sollen. Um das Potenzial zur Energiewende voll ausschöpfen zu können, wäre unseres Erachtens allerdings ein vollständiger Verzicht auf „Investitions- bzw. Einnahmengrenzen“ sinnvoll.

Der Ausbau der Investition in PV-Anlagen wird im Fondsbereich insbesondere dadurch begrenzt, dass ein Überschreiten der zulässigen Grenze (derzeit 10 Prozent, vorgesehen 20 Prozent) erhebliche negative steuerliche Folgen für den gesamten Bestand zur Folge hat. Dieses Risiko des Verlusts des Status als Spezial-Investmentfonds verhindert sinnvolle Investitionen in PV-Anlagen und Ladeinfrastruktur. Durch eine Anhebung der unschädlichen Einnahmengrenzen kann das Problem allerdings nicht vollständig behoben werden. So kann sich beispielsweise in Zeiten von Leerstand der Anteil der Einnahmen aus dem Betrieb von PV-Anlagen vorübergehend deutlich erhöhen und den Status als Spezial-Investmentfonds gefährden. Dies ließe sich durch eine generelle Unschädlichkeitsregelung entsprechender förderwürdiger Einnahmen vermeiden.

Da die Einnahmen aus dem Betrieb der PV-Anlagen oder dem Betrieb von Ladestationen auch weiterhin der Gewerbesteuer unterliegen würden, ergäben sich auch keinerlei negative Effekte für das Steueraufkommen.

Dies gilt im Übrigen auch für die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Auch hier wäre eine generelle Unschädlichkeitsregelung sinnvoll, um den Ausbau von PV-Anlagen und Ladestationen nicht zu behindern.

### **Petitum**

Investition in PV-Anlagen und Ladestationen von Spezialinvestmentfonds und Grundstücksunternehmen sollten steuerlich nicht behindert werden. Einnahmen aus derartigen Investitionen sollten daher generell unschädlich sein für die Klassifizierung als Spezial-Investmentfonds bzw. Grundstücksunternehmen.

### **Zu Artikel 30 - Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2020]**

Aus den Erläuterungen zu § 17 Abs. 2 Satz 1 FZulG-E (S. 245) geht nicht eindeutig hervor, welche Daten konkret verarbeitet und an mögliche Dritte weitergegeben werden sollen. Insbesondere in den Anträgen bei der BSFZ, welche Inhalte zu interner Forschung und Entwicklung enthalten, sind vertrauliche Informationen enthalten, die nicht ohne Zustimmung des Antragsstellers verarbeitet oder geteilt werden sollten. Hilfreich wäre an dieser Stelle eine Klarstellung, um welche Daten es sich bei § 17 FZulG-E konkret handelt.

## **Petitur**

Wir bitten um eine Klarstellung, welche Daten konkret verarbeitet und an mögliche Dritte weitergegeben werden sollen.

## **Zu Artikel 31 – Weitere Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2024]**

Die Ausweitung der Forschungszulage durch Einbezug der Sachkosten und Aufstockung der Höchstbemessungsgrenze sind richtig. Dass der Prozentsatz der Förderung für die Auftragsforschung erhöht wird, ist angesichts der Einbeziehung von Sachkosten zu begrüßen und in Hinblick auf die Konsistenz der Förderung auch erforderlich. Dabei ist allerdings nicht klar, warum die Erhöhung lediglich 10 Prozentpunkte auf zukünftig 70 Prozent betragen soll. Auftragsforschung mit Hochschulpartnern sollte zu 100 Prozent förderfähig sein. Eine Förderquote von 25 Prozent bleibt unter der Anreizschwelle, um Forschungsaktivitäten in Deutschland den Vorzug gegenüber anderen Ländern zu geben bzw. Forschungsaktivitäten auszulösen, die sonst nicht durchgeführt würden. Sinnvoll ist daher eine Anhebung der Förderquote auf ein im internationalen Vergleich attraktives Niveau von 30 Prozent.

Durch die nun vorgesehenen Maßnahmen dürfte dennoch ein zusätzlicher Impuls für unternehmerische Innovationen ausgelöst werden. Diese sind vor dem Hintergrund der anstehenden Transformation der deutschen Volkswirtschaft hin zu Klimaschutz und Digitalisierung erforderlich, um an das bisherige Wohlstandsniveau anzuknüpfen – gerade angesichts der immer größeren Probleme der Unternehmen bei der Gewinnung von Fachkräften.

## **Zu § 3 Abs. 3a FZulG-E – Einbezug von Sachkosten**

Der Einbezug von Sachkosten in die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage ist richtig, da insbesondere Branchen mit hohen Sachkostenanteilen – vor allem die forschende Industrie – dadurch in gleichem Maße einen Anreiz durch die Forschungszulage erhalten wie Branchen mit eher geringen Sachkostenanteilen. Die bisherige Regelung, nur Personalkosten zu fördern, konnte darüber hinaus zu einer Verzerrung der FuE-Entscheidungen der Unternehmen in Bezug auf die aufgewendeten Personal- und Sachkosten führen.

Allerdings sieht die vorgeschlagene Regelung vor, dass nur solche Sachkosten in die Bemessungsgrundlage mit aufgenommen werden, die durch die Anschaffung oder Herstellung von Anlagevermögen entstehen. Dadurch würden Sachkosten ausgeschlossen, die durch die Anmietung bzw. das Leasing von Gegenständen, die für die Entwicklung von Innovationen benötigt werden, entstehen. Vielfach ist es jedoch betriebswirtschaftlich angezeigt, z. B.

bestimmte Messinstrumente lediglich für den Zeitraum des Vorhabens zu mieten, da diese bei Beendigung des Projektes im Unternehmen keine Verwendung mehr haben. Deshalb sollten auch die Kosten für gemietete bzw. geleaste Wirtschaftsgüter in die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage einfließen.

Darüber hinaus ist der Einbezug von Sachkosten nur für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens vorgesehen. Im Regelfall dürften jedoch auch Raumkosten für die Forschenden bzw. die Mess- und Prüfstände entstehen. Der Ausschluss dieser Kosten ist aus unserer Sicht nicht nachvollziehbar. Deshalb sollten auch Kosten für unbewegliche Wirtschaftsgüter in die Bemessungsgrundlage der Forschungszulage aufgenommen werden. Die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) erlaubt auch ausdrücklich die Einbeziehung von Gebäudekosten, soweit sie während des Projektes entstehen. Die Abschreibung kann problemlos zeit- und flächenanteilig ermittelt werden.

Ebenfalls sollte auch die Förderung von Verbrauchsgütern, die einem FuE-Vorhaben genutzt werden, möglich sein. Beispielsweise Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe oder Laborbedarf, welche im Rahmen der FuE-Tätigkeit verbraucht werden, können meist eindeutig einem Entwicklungsvorhaben zugewiesen werden. Dasselbe gilt für geringwertige Wirtschaftsgüter.

Weiterhin wäre es sinnvoll, die Forschungszulage auf für zu Forschungszwecken errichtete Pilotanlagen im kommerziellen Betrieb zu erweitern. Während der Erforschung geeigneter Konzepte leidet die Wirtschaftlichkeit installierter Anlagen erheblich. Eine dauerhafte Eignung lässt sich oft nur mit Pilotprojekten im kommerziellen Dauerbetrieb überprüfen.

Der Erfolg der Forschungszulage hängt auch von ihrer praktischen Anwendbarkeit ab. Für den Einbezug der Sachkosten postuliert die vorgeschlagene Regelung jedoch, dass diese für die Durchführung des FuE-Vorhabens erforderlich und „unerlässlich“ sind. Die Voraussetzung der Unerlässlichkeit dürfte jedoch den Anwendungsbereich dieser Norm unangemessen beeinträchtigen. Viele moderne Messinstrumente könnten ggf. durch ältere, aber weniger effiziente ersetzt werden – sie sind damit nicht unerlässlich im Wortsinne. Sinn und Zweck der Vorschrift kann es jedoch nicht sein, eine Prüfung im Sinne eines „muss“ der Sachkosten vorzunehmen. Ob Investitionen zur Durchführung möglicherweise verzichtbar gewesen wären, kann keine Rolle spielen, wenn sie doch tatsächlich für das Projekt verausgabt worden sind. Wird die Bescheinigung erst im Nachhinein beantragt, kann sich für die Bescheinigungsstelle zudem im Lichte des neuen Wissens ein ganz anderes Bild ergeben als zu Beginn des Vorhabens. Aus diesen Gründen sollte die Bescheinigungsstelle lediglich prüfen, ob die Investitionsmaßnahme grundsätzlich geeignet war, das FuE-Ziel zu erreichen.

Außerdem ist die Anforderung, dass die Wirtschaftsgüter – zumindest zeitweise – „ausschließlich“ für das begünstigte FuE-Projekt eingesetzt werden, realitätsfern. Beispielsweise Labor- oder Messeinrichtung werden für unterschiedlichste FuE-Vorhaben genutzt. Warum sollte die Einbeziehung der Abschreibung nur möglich sein, wenn die Anlagen mindestens einen Monat ausschließlich für ein einziges Projekt der Forschungszulage eingesetzt wird? Es sollte hier die Möglichkeit eröffnet werden, den zeitanteiligen Einsatz aufzuzeichnen und entsprechend in die Förderung einzubeziehen. Hierbei müsste noch festgelegt werden, in welchem Detailgrad die Aufzeichnung zu erfolgen hat und wie ein Prüfungsnachweis erfolgen soll.

### **Petition**

Beim Einbezug der Sachkosten in die Forschungszulage sollten auch Miet- und Leasingkosten aufgenommen werden. Darüber hinaus sollten auch Kosten für unbewegliche Wirtschaftsgüter und Verbrauchsgüter, die einem FuE-Vorhaben zugewiesen werden können, einbezogen werden. Bei der Prüfung der Sachkosten sollte lediglich deren Zweckdienlichkeit bei der Durchführung des FuE-Vorhabens Maßstab sein. Es wäre ebenfalls sinnvoll, die Forschungszulage auf Anschaffungskosten für die Installation von kommerziellen Pilotanlagen im Dauerbetrieb zu erweitern. Es sollte auch der zeitanteilige Einsatz von Wirtschaftsgütern in einzelnen Vorhaben förderungswürdig sein. Alle im Rahmen eines Vorhabens durchgeführten Maßnahmen, welche ex ante für das Ziel des Vorhabens sinnvoll erschienen, sollten förderungswürdig sein.

### **Zu § 6 FZulG-E – Bescheinigung**

Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage ist für jedes im Antrag nach § 5 FZulG-E aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben des Anspruchsberechtigten eine Bescheinigung der Bescheinigungsstelle. Laut § 6 Abs. 2 FZulG-E muss diese Bescheinigung für jedes im Antrag nach § 5 FZulG aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gesondert die Feststellung enthalten, dass die Voraussetzungen des § 2 FZulG vorliegen. Die Feststellung ist darüber hinaus zu begründen.

Nach § 6 Abs. 3 FZulG-E muss, soweit im Antrag nach § 5 FZulG auch förderfähige Aufwendungen im Sinne des § 3 Abs. 3a FZulG geltend gemacht werden, die Bescheinigung auch die Feststellung enthalten, dass das jeweilige Wirtschaftsgut für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist.

Der damit verbundene, bürokratische Aufwand der Unternehmen sollte deutlich reduziert werden:



Erstens sollte eine pauschale Feststellung der für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlichen Wirtschaftsgüter ermöglicht werden, anstatt dass die Auflistung und insbesondere Begründung für jedes Wirtschaftsgut gesondert erforderlich sind.

Zweitens sollte bei dem Bescheinigungsantrag nur ein Nachweis dem Grunde der Erforderlichkeit des Wirtschaftsgutes nach nötig sein. Bei Anträgen im Vorfeld des Forschungsvorhabens können zum Zeitpunkt der Antragsstellung oft lediglich die erforderlichen Wirtschaftsgüter, aber keine Kosten, oder die Dauer der Nutzung der Wirtschaftsgüter geschätzt werden. Vor allem bei KMU erfolgt die Antragsstellung oft im Vorfeld der Forschungstätigkeit, da diese nur bei einem erfolgreichen Förderantrag in FuE investieren können. Daher sind zum Zeitpunkt der Antragsstellung die genauen Kosten eines Wirtschaftsgutes oft noch unbekannt und eine Schätzung würde immensen Verwaltungsaufwand bedeuten. Eine Missbrauchsgefahr besteht hierbei nicht, da eine dedizierte Prüfung der Anlagenbuchhaltung möglich ist, aus der hervorgeht, wann ein Wirtschaftsgut gekauft wurde, wie teuer es war und ab wann es aktiviert wurde.

Laut § 6 Abs. 5 FZulG-E ist die erste Bescheinigung für ein Wirtschaftsjahr für den Antragsteller vorbehaltlich des Satzes 2 gebührenfrei. Im Fall weiterer Anträge auf Bescheinigung für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben desselben Wirtschaftsjahres können ab der Ausstellung der zweiten Bescheinigung nach Absatz 1 Gebühren und Auslagen nach Maßgabe des Bundesgebührengesetzes erhoben werden.

Es ist von der Erhebung von Gebühren bei mehr als einem Vorhaben innerhalb eines Wirtschaftsjahres, vor allem aufgrund der immer noch mangelnden Bekanntheit der Forschungszulage, stark abzuraten.

Der beim Finanzamt einzureichende Antrag auf Forschungszulage erfordert die Erfassung zahlreicher Angaben durch den Steuerpflichtigen, was mit einem erheblichen zeitlichen und personellen Aufwand verbunden ist. Gerade in größeren Unternehmen liegen die abgefragten Angaben oftmals nicht in einer einzelnen Abteilung vor, sondern müssen an verschiedenen Stellen (bspw. Controlling, Personalabteilung) angefragt und dort erst noch aufbereitet werden. Kleine und mittelgroße Unternehmen lagern oftmals den gesamten Antragsprozess auf externe Berater aus, die bei der Zusammenstellung aller Informationen sehr auf die Unterstützung durch den Steuerpflichtigen angewiesen sind. Der sich ergebende administrative Aufwand, ggf. verbunden mit externen Kosten, mindert die Akzeptanz und Attraktivität der Forschungsförderung ganz erheblich. Ziel muss daher sein, den Antrag auf Forschungszulage auf die für die Festsetzung der Forschungszulage tatsächlich erforderlichen Angaben

zu reduzieren. Daher sollten die bei den allgemeinen Angaben zum Unternehmen angesiedelten Abfrageblöcke „Angaben zu Lohnaufwendungen insgesamt im Unternehmen im Wirtschaftsjahr“ und „Angaben zu Lohnaufwendungen der in Forschungs- und Entwicklungsvorhaben tätigen Arbeitnehmer insgesamt im Wirtschaftsjahr“ aus dem Formular gestrichen werden.

Es würde den Ablauf der Antragsstellung ebenfalls vereinfachen, wenn der Antrag auf Ebene einer Gesellschaft zentral konsolidiert und eingereicht werden könnte (nur ein Bescheid auf Ebene einer Gesellschaft, statt mehrere).

Zur Optimierung der Liquidität der Unternehmen sollte die Auszahlung der Forschungszulage sofort nach Erhalt des Bescheides gewährt werden, und nicht erst im Rahmen der nächsten offenen Veranlagung. Denn aktuell erfolgt die Erstattung mit einer großen Verzögerung im Vergleich zum Zeitpunkt, wo der Aufwand beim Unternehmen anfällt und cash-wirksam wird.

### **Petition**

Für den Bescheinigungsantrag sollte nur eine zusammenfassende inhaltliche Plausibilisierung der erforderlichen Wirtschaftsgüter, keine einzelne Begründung und insbesondere keine Kostenaufstellung erforderlich sein. Bei dem Bescheinigungsantrag sollte nur ein Nachweis dem Grunde der Erforderlichkeit des Wirtschaftsgutes nach nötig sein. Schließlich sollten keine Gebühren bei mehr als einem Vorhaben innerhalb eines Wirtschaftsjahres erhoben werden. Die Auszahlung der Forschungszulage sollte sofort nach Erhalt des Bescheides gewährt werden.

### **Zu Artikel 32 - Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [TnV]**

Die Anhebung der Freigrenze von 600 Euro auf 5.000 Euro im § 20 Abs. 7 ErbStG ist zu begrüßen. Diese Freigrenze entspricht auch der Freigrenze bei der Anzeige nach § 33 Abs. 3 ErbStG i. V. m § 3 Abs. 3 ErbStDV.

Unseres Erachtens wäre es darüber hinaus sinnvoll, die Praxis der Unbedenklichkeitsbescheinigung zu beschleunigen und vereinfachen. Derzeit erfordert der Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung die vorherige Zustimmung des im Ausland lebenden Zahlungsempfängers zur Offenlegung und Datenübermittlung an das zuständige Finanzamt. Diese datenschutzrechtliche Zustimmungserfordernis führt zu Verzögerungen und erheblichen Aufwand für Kunden und Versicherer. Durch eine gesetzliche datenschutzrechtliche Offenlegungsvorschrift könnte das Verfahren im Interesse des Kunden und des Versicherers beschleunigt und Bürokratie abgebaut werden.

In jedem Fall aber sollte die Zustimmung des im Ausland ansässigen Empfängers nicht – wie in der Gesetzesbegründung angeführt – schriftlich erfolgen müssen. Dies würde das bisherige Verfahren noch bürokratischer machen und ist angesichts der sonstigen Bestrebungen des Gesetzgebers zum Abbau des Schriftformerfordernisses nicht nachvollziehbar.

#### **Petition**

Die Einholung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung für Zwecke des § 20 Abs. 6 ErbStG sollte ohne vorherige Zustimmung des Kunden zur Datenoffenlegung erfolgen können. Hierzu sollte eine gesetzliche datenschutzrechtliche Ermächtigungsgrundlage zur Offenlegung und Übermittlung der Daten gegenüber dem zuständigen Finanzamt geschaffen werden. In jedem Fall sollte die Zustimmung des Kunden nicht die Schriftform erfordern.

#### **Zu Artikel 44 – Inkrafttreten**

##### **Grundsätzliche Anmerkung zur zeitlichen Anwendung der neuen Regelungen**

In dem Referentenentwurf wird nicht dazu Stellung genommen, ab wann die Neuregelungen bei abweichendem Wirtschaftsjahr Anwendung finden. So ist fraglich, ob Regelungen mit Anwendung ab dem 1. Januar 2024 auf die Wirtschaftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 1. Januar 2024 beginnen. Unklar ist ferner, welche Wirtschaftsjahre bei zeitlich beschränkten Anwendungen (wie z. B. 2024 bis 2027) betroffen sind.

#### **Petition**

Wir bitten um eine Klarstellung für abweichende Wirtschaftsjahre.