

Herrn
Alois Rainer MdB
Vorsitzender der Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Platz der Republik 1
11011 Berlin

E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Fi/Gr
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77

E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

1. November 2023

Stellungnahme der Bundessteuerberaterkammer zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness – Wachstumschancengesetz (BT-Drs. 20/8628) unter Berücksichtigung der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 433/23 (B)) und der Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 20/9006)

Sehr geehrter Herr Rainer,

wir bedanken uns für die Einladung zur öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme, welche wir hiermit gern wahrnehmen.

Die zahlreichen vorgesehenen Einzelmaßnahmen, mit denen bestehende Festbeträge, Pauschalierungen, Freibeträge oder Freigrenzen angehoben oder neu eingeführt werden, auf die wir nicht stets im Einzelnen eingehen, sowie die Aufhebung der schlicht unpraktikablen Regelungen der §§ 123 bis 126 EStG zur Besteuerung der Gas- und Wärmepreisbremse, begrüßen wir ausdrücklich. Alle damit verbundenen Erleichterungen sowohl finanzieller als auch administrativer Art sind willkommen, führen aber u. E. noch nicht zu einer substanziellen Verbesserung des Wirtschaftsstandorts Deutschland. Dies gilt zum einen, weil die Reform der Zinsschranke und die Einführung einer Zinshöhenschranke auch Verschärfungen mit sich bringen, zum anderen, weil das oft bekundete Bemühen um einen Bürokratieabbau durch die Einführung von neuen Mitteilungspflichten für innerstaatliche Steuergestaltungen ad absurdum geführt wird. So entsteht kein neuer Wachstumsimpuls für die deutsche Wirtschaft. Dies hat auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates so gesehen. Darüber hinaus sollten fragwürdige Regelungen nicht nur deswegen eingeführt werden, weil sie im Koalitionsvertrag vereinbart wurden.

Die geplante Einführung der verpflichtenden eRechnung im B2B-Bereich hat das Potenzial, einen Meilenstein der Digitalisierung in Deutschland darzustellen. Eine zügige Umsetzung des Vorhabens ist insoweit wünschenswert. Aufgrund des bisherigen Fehlens wichtiger Voraussetzungen wie u. a. der hinreichenden IT-seitigen Entlastung von KMU und der Anpassung der CEN-Norm EN 16931 auf den B2B-Bereich, ist jedoch insbesondere mit Blick auf KMU eine Verschiebung des Zeitplans in Erwägung zu ziehen. Es besteht dringender Bedarf für einen Einsatz von interdisziplinären Arbeitsgruppen, um das vorhandene Know-How zu bündeln und zügig Lösungsvorschläge für die noch offenen Fragestellungen zu erarbeiten.

Wir begrüßen die vorgesehenen Anpassungen aufgrund des 2024 in Kraft tretenden Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (MoPeG). Jedoch weisen wir darauf hin, dass es gleichermaßen zwingend weiterer Anpassungen im GrEStG bedarf, die in dem vorliegenden Gesetzentwurf bislang keine Berücksichtigung finden.

Deutschland steht vor großen wirtschaftlichen Herausforderungen. Wir bitten dringend darum, über dem fiskalischen Drehen an Stellschrauben und dem Blick auf befürchtete Missbräuche nicht die Wirkung der Maßnahmen auf das allgemeine Wirtschafts- und Investitionsklima zu vergessen. Investitionen in Deutschland müssen wieder attraktiv werden, damit wir den bevorstehenden Wandel erfolgreich bewältigen können. Nur dies gewährleistet auch in Zukunft wachsende Steuereinnahmen und gesunde Staatsfinanzen.

Für unsere weiteren Anmerkungen verweisen wir auf die beiliegende Stellungnahme.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum Regierungsentwurf eines Gesetzes
zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und
Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness –
Wachstumschancengesetz (BT-Drs. 20/8628) unter Berücksichtigung
der Stellungnahme des Bundesrates (BR-Drs. 433/23 (B))
und der Gegenäußerung der Bundesregierung
(BT-Drs. 20/9006)

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

1. November 2023

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

Die zunächst als Super-AfA in die Diskussion eingebrachte Idee einer Investitionsförderung wird nun in Form einer Investitionsprämie im Rahmen eines eigenständigen Gesetzes umgesetzt, wie dies bereits aus den früheren Investitionszulagen bekannt ist.

Positiv ist hervorzuheben, dass ein gesetzlicher Anspruch auf die Prämie statuiert wird und dass diese auch im Verlustfall festgesetzt und ausgezahlt wird. Auch wenn die Prämie erst im Nachhinein ausgezahlt wird, besteht so eine verlässliche Kalkulationsgrundlage für die Unternehmen.

Im Hinblick auf die im Gesetz geregelte ertragsteuerliche Behandlung der Investitionsprämie sehen wir noch ergänzenden Klarstellungsbedarf. Denn die Ausführungen in der Gesetzesbegründung passen nicht zum Gesetzeswortlaut des § 9 Klimaschutz-InvPG. Nach dem ersten Absatz in der Gesetzesbegründung zu § 9 Klimaschutz-InvPG (Seite 118) soll die Investitionsprämie als erfolgsneutrale Einnahme behandelt werden und bei Kapitalgesellschaften in der Gewinnrücklage zu erfassen sein. Im zweiten Absatz der Gesetzesbegründung zu § 9 Klimaschutz-InvPG wird die Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens um den Betrag der Investitionsprämie angeordnet.

Es stellt sich die Frage, ob sich der erste Absatz der Gesetzesbegründung auf die handelsbilanzielle Behandlung beziehen soll. Denn sollte sich die Begründung ausschließlich auf die ertragsteuerrechtliche Behandlung beziehen, bedarf es des ersten Absatzes nicht, da die erfolgsneutrale Behandlung im zweiten Absatz (analog der erfolgsneutralen Verbuchung eines Investitionszuschusses nach R 6.5 EStR) genauer ausgeführt wird. In diesem Fall sollte der erste Absatz gestrichen werden. Alternativ wäre eine entsprechende Klarstellung inklusive einer Verbuchungsanweisung angebracht, sofern sich die Gesetzesbegründung in § 9 in Gänze auf die steuerrechtliche Behandlung beziehen sollte.

Sollte sich der erste Absatz jedoch auf die handelsrechtliche Behandlung beziehen, sehen wir dies kritisch. Denn handelsrechtlich besteht für Investitionszuschüsse und -zulagen ein Wahlrecht hinsichtlich einer Minderung der Anschaffungs-/Herstellungskosten des Vermögensgegenstands um den Betrag des Zuschusses bzw. der Zulage (direkte Methode), dem Ansatz eines passiven Sonderpostens in Höhe des Zuschusses bzw. der Zulage (indirekte Methode) oder des Ausweises als Ertrag. Dieses Wahlrecht sollte u. E. nicht eingeschränkt werden. Zudem ergäbe sich durch die Anweisung, dass bei Kapitalgesellschaften die Prämie in den Gewinnrücklagen zu erfassen ist, ein Widerspruch zu § 272 Abs. 3 Satz 1 HGB. Sollte die Intention des BMF darin liegen, durch den ersten Absatz der Gesetzesbegründung Ausschüttungen zu verhindern, so hielten wir eine Ausschüttungssperre für den Fall einer erfolgswirksamen Behandlung für vorzugswürdig. Wir regen eine entsprechende Klarstellung der Gesetzesbegründung an, um Rechtsunsicherheit zu vermeiden.

Die Abgrenzung des Förderzeitraums wird u. E. konkret genug vorgenommen, um Zweifelsfragen vorzubeugen. Begrüßenswert ist die Förderfähigkeit auch von Vorhaben, die nicht mehr vor dem 31. Dezember 2027 abgeschlossen werden, wenn bis zu diesem Zeitpunkt Teilerstellungskosten entstanden sind oder Anzahlungen geleistet wurden.

Die ausschließlich elektronische Antragstellung ist zeitgemäß.

Die festgelegte Höchstbemessungsgrundlage bietet im Zusammenspiel mit der Förderquote von 15 % die Gewähr, dass auch größere Projekte spürbar gefördert werden. Dies wird allerdings durch eine enge Begrenzung der begünstigten Investitionen erkauft.

Dass die begünstigten Investitionen in einem mithilfe eines Energieberaters erstellten Einsparkonzept enthalten sein und den Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 genügen müssen, erleichtert zwar die Nachprüfbarkeit für die Finanzverwaltung und den erforderlichen Nachweis für das antragstellende Unternehmen. Zu befürchten ist jedoch, dass die Zahl der Antragstellungen durch die Kapazitäten der Energieberater eingeschränkt wird. Bereits heute, vor Inkrafttreten des Gesetzes, sind Energieberater unserer Kenntnis nach sehr gefragt und nicht leicht zu bekommen. Die in der Begründung zum Gesetzentwurf genannte Liste des BAFA mit Personen, die zur Durchführung von Energieaudits berechtigt sind (Energieauditorenliste), enthält 4.948 Einträge. Diesen knapp 5.000 Beratern steht ein Vielfaches an Unternehmen gegenüber. Auch wenn bereits bestehende Einsparkonzepte für die Förderberechtigung herangezogen werden können, ist damit zu rechnen, dass es infolge dieses Gesetzes zahlreiche Nachfragen zur Erarbeitung weiterer Konzepte geben wird.

Es wäre schade, wenn Fördergelder deshalb nicht abgerufen werden könnten, weil die personellen Kapazitäten innerhalb des Förderzeitraums nicht für die geforderte Auditierung und Zertifizierung ausreichen. Für Projekte, die auch ohne Förderung sinnvoll und wünschenswert wären, sind positive Investitionsbedingungen angezeigt, um nicht auf entsprechende Maßnahmen verzichten zu müssen. Die Zinsschranke und die Zinshöhenschranke können unter diesem Aspekt kontraproduktiv wirken (siehe dazu auch unter Artikel 5 dieses Gesetzes).

Nicht erfasst von der Förderung sind solche Maßnahmen, die Instandhaltungsaufwendungen darstellen. Dies gilt insbesondere für Maßnahmen an Immobilien. Diese sind von der Investitionsprämie ausgeschlossen; allerdings existieren sowohl für Gewerbe- wie auch für Wohnimmobilien verschiedene andere Förderprogramme. Im Zusammenhang mit der erforderlichen Wärmewende und den dafür unabdingbaren Sanierungen von Bestandsgebäuden sollte geprüft werden, Anpassungen in § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG vorzunehmen. Danach führen Erhaltungsaufwendungen innerhalb von 3 Jahren nach Erwerb eines Gebäudes bei Überschreiten von 15 % der Anschaffungskosten zu sog. anschaffungsnahen Herstellungskosten, die nur nach den allgemeinen Grundsätzen abgeschrieben werden können. Diese Regelung kann Sanierungen zeitlich verzögern, wenn nach dem Erwerb eines Gebäudes erst die 3 Jahre abgewartet werden, bevor mit Instandsetzungsmaßnahmen, wie z. B. einer Wärmedämmung etc., begonnen wird. Hier behindert das Steuerrecht sinnvolle Investitionsmaßnahmen.

Artikel 2: Änderung des Einkommensteuergesetzes

Die Aufhebung der §§ 123 bis 126 EStG, in denen die Besteuerung der Gas- und Wärme-preisbremse geregelt ist, begrüßen wir ausdrücklich. Der Vorgang macht deutlich, wie wichtig eine realistische Prüfung der praktischen Umsetzbarkeit und des mit der Umsetzung verbundenen Vollzugsaufwandes – nicht nur aufseiten der Finanzverwaltung, sondern auch bei den Steuerpflichtigen und ihren Beratern – bereits im Rahmen der Gesetzgebung ist. Regelungen, bei denen Vollzugskosten und Nutzen in Form von Steuer(mehr)einnahmen nicht in einem angemessenen Verhältnis stehen, sind aus Effizienz Gesichtspunkten heraus abzulehnen. Mögliche Konflikte mit dem Gerechtigkeitsziel sollten nicht stets zugunsten dieses Ziels beseitigt werden; anderenfalls sind gesamtgesellschaftliche Wohlfahrtsverluste die Folge.

Artikel 4: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 3 Buchst. a: § 7 Abs. 2 EStG-E – Wiedereinführung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter

Angesichts des großen Investitionsbedarfs halten wir die Wiedereinführung der degressiven AfA für sachgerecht und zielführend. Aus praktischen Gesichtspunkten ist allerdings die Einführung im laufenden Jahr, also zum 1. Oktober 2023, mit verschiedenen Schwierigkeiten verbunden. Eine Einführung erst zum 1. Januar 2024, dann aber für einen längeren Zeitraum, mindestens bis zum 31. Dezember 2026, wäre wünschenswert. Dies trüge der Tatsache Rechnung, dass nicht alle Investitionen kurzfristig umsetzbar sind, bzw. dass es bei den anzuschaffenden Wirtschaftsgütern zu Lieferengpässen kommen kann. Wir erinnern daran, dass es sich bei aus der degressiven AfA resultierenden Steuermindereinnahmen nicht um Steuerausfälle handelt, sondern lediglich eine zeitliche Verschiebung der Einnahmen vorliegt.

Zu Nr. 5: § 7g EStG-E – Anhebung der Sonderabschreibung

Die in Absatz 5 vorgesehene Anhebung der Sonderabschreibung von 20 % auf 50 % bedeutet eine spürbare Verbesserung für die betroffenen Unternehmen. Der Kreis der Unternehmen, die § 7g EStG in Anspruch nehmen können, ist allerdings durch die Gewinngrenze in § 7g Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b EStG eng begrenzt. Dieser müsste für eine wirkliche Investitionsförderung spürbar angepasst werden, z. B. in Anlehnung an die Größenkriterien von § 267, 267a HGB.

Zu Nr. 12: § 34a EStG-E – Reform der Thesaurierungsbegünstigung

Mit der Thesaurierungsbegünstigung wird das Ziel verfolgt, die Steuerbelastung von Personengesellschaften an die von Kapitalgesellschaften anzunähern. Seit ihrer Einführung ist die Norm nur von vergleichsweise wenigen Personengesellschaften in Anspruch genommen worden. Um ihre Praxistauglichkeit zu verbessern, werden bereits seit Jahren verschiedene Verbesserungen gefordert, die nun teilweise umgesetzt werden sollen.

- Nicht entnommener Gewinn und Begünstigungsbetrag

Ausdrücklich zu begrüßen ist die in § 34 Abs. 2 EStG-E vorgesehene Einbeziehung der Gewerbesteuer sowie der Entnahmen zur Zahlung der Einkommensteuer auf die thesaurierten Gewinne in den nicht entnommenen Gewinn. Die in der Vergangenheit ebenfalls geforderte Einbeziehung weiterer nicht abziehbarer Betriebsausgaben wird dagegen leider nicht umgesetzt. Hinsichtlich der Berechnungsmodalitäten sollte noch etwas nachgeschärft werden. Wenn die Entnahmen, die zur Zahlung der Thesaurierungssteuer samt Solidaritätszuschlag verwendet werden, bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns außer Acht zu lassen sind, wird dieser effektiv um die Thesaurierungssteuer inkl. Solidaritätszuschlag, maximal aber in Höhe der tatsächlichen Entnahmen im Veranlagungszeitraum erhöht. Da sich die Thesaurierungssteuer jedoch auf Basis des nicht entnommenen Gewinns berechnet, würde die aktuelle Ausgestaltung zu einer Endlosschleife führen.

Als Bestandteil des nicht entnommenen Gewinns wird die Gewerbesteuer nur mit dem begünstigten Einkommensteuersatz nach § 34a Abs. 1 EStG i. H. v. 28,25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet. Allerdings ist dieser Effekt nicht endgültig. Denn auch die Nachversteuerung ist zu beachten. Da die Gewerbesteuer Bestandteil des nicht entnommenen Gewinns ist und dieser in den Begünstigungsbetrag einfließt, wird sie damit Teil des nachversteuerungspflichtigen Betrags. Spätere Entnahmen führen daher bis zum Verbrauch des nachversteuerungspflichtigen Betrags auch zu einer Nachversteuerung der zunächst nur mit dem Thesaurierungsbetrag belasteten Gewerbesteuer.

Mit Blick auf die Annäherung der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und des immer größer werdenden Anrechnungsüberhangs bei der Gewerbesteuer regen wir an, den Begünstigungsbetrag um die nicht abziehbare Gewerbesteuer zu kürzen, sodass die Einkommensteuerbelastung der Gewerbesteuer mit dem Thesaurierungssatz von ca. 29 % insoweit definitiv würde.

Kritisch ist aus unserer Sicht, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag höher ist als der thesaurierte Gewinn. Diese Differenz entsteht jedes Jahr neu, sodass sich ein Überhang an nachversteuerungspflichtigen Beträgen Jahr für Jahr aufbaut. Dies führt dann spätestens im Fall der Veräußerung oder Aufgabe des Einzelunternehmens/der Mitunternehmerschaft/des Mitunternehmeranteils nach § 34a Abs. 6 Nr. 1 EStG zu einer Nachversteuerung.

- Nachversteuerungsfreier Entnahmebetrag

Anders als im Referentenentwurf vorgesehen, verzichtet der Regierungsentwurf auf die Einführung eines nachversteuerungsfreien Entnahmebetrags. Auch wenn die Regelungen die Komplexität der Vorschrift steigern würden, so hätte diese verbesserte Verwendungsreihenfolge den Lock-in-Effekt für sog. Altrücklagen gemindert, unter dem die Vorschrift von Beginn an leidet. Insbesondere im Mittelstand, wo die jährlichen Gewinne häufig größeren Schwankungen unterliegen, wird dadurch eine Inanspruchnahme des § 34a EStG wegen der bestehenden Nachversteuerungsnachteile in zahlreichen Fällen verhindert. Es ist daher sehr zu

bedauern, dass die geplante Änderung zurückgenommen wurde, ebenso wie die im Referentenentwurf enthaltene Änderung des § 37 EStG, die eine Berücksichtigung der Gewinnthesaurierung bereits bei den Steuervorauszahlungen ermöglicht hätte.

- **Fazit**

Mit den vorgesehenen Änderungen wird eine weitere Annäherung der Steuerbelastung nicht entnommener Gewinne von Personengesellschaften an die Belastung von Kapitalgesellschaften erreicht. Ob die Änderungen ausreichend sind, um eine signifikante Verbreiterung der Nutzung von § 34a EStG zu erreichen, bleibt u. E. jedoch fraglich. Eine noch breitere Anwendung des § 34a EStG und die damit einhergehende stärkere Eigenkapitalbildung im Mittelstand wird zum einen durch den Lock-in-Effekt bei Alrücklagen und zum anderen dadurch verhindert, dass die Gesamtbelastung im Fall der Thesaurierung durch die festen Einkommensteuersätze, mit denen die thesaurierten Beträge sowie die Nachversteuerungsbeträge belastet werden, über dem Spitzensteuersatz liegt. Wir bedauern daher, dass der Nachversteuerungssatz von 25 %, anders als bereits oft gefordert, nicht abgesenkt, bzw. dass nicht wenigstens eine Option zur Besteuerung mit dem individuellen Steuersatz vorgesehen wurde. Eine steuerbegünstigte Thesaurierung wäre dann auch für Steuerpflichtige attraktiv, die nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen. Eine solche Maßnahme dürfte sich auf die Eigenkapitalbildung in diesem Segment sehr positiv auswirken.

Positiv wäre auch die Möglichkeit, die Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren zu berücksichtigen, wie es im Referentenentwurf durch die Aufhebung von § 37 Abs. 3 Satz 5 EStG-E vorgesehen war. Nachdem dies im Regierungsentwurf entfallen war, unterstützen wir die Forderung des Bundesrates in seiner Stellungnahme vom 20. Oktober 2023 (BR-Drs. 433/23 (B), S. 18), diese Regelung wieder in das Gesetz aufzunehmen.

Artikel 5: Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 5: § 4h EStG-E – Reform der Zinsschranke

Die vorgesehenen Änderungen erfolgen laut Gesetzesbegründung im Einklang mit den Regelungen der ATAD, die spätestens bis Ende 2023 umzusetzen sind.

Dies gilt für die Ergänzung in § 4h Abs. 3 Satz 2 EStG (wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital i. S. d. Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016). Dennoch sollten diesbezüglich Klarstellungen getroffen werden. „Sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital“ könnten bei weiter Auslegung beispielsweise auch Beratungskosten von Rechtsanwälten oder Steuerberatern sein, die im Zusammenhang mit einer Finanzierung entstanden sind. Bei einer sehr weiten Auslegung könnten darunter auch die Gehälter von Angestellten, die an der Beschaffung des Fremdkapitals eines Unternehmens mitwirken, einbezogen werden. Hilfreich könnte beispielsweise die Begrenzung auf Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang sein.

Kritisch sehen wir die Einführung der sog. Anti-Fragmentierungsregel, die in einen neuen Satz 2 in § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG-E aufgenommen wird, auch wenn diese in der ATAD angelegt ist. Danach soll die Freigrenze von 3 Mio. € nicht mehr betriebsbezogen gewährt werden, sondern bei gleichartigen Betrieben, die unter der Leitung einer Person oder Personengruppe stehen, auf diese Betriebe aufgeteilt werden. Diese Aufteilung soll nach dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufgeteilt werden, d. h. es gibt keine in das Belieben des bzw. der Steuerpflichtigen gestellte Aufteilung. Diese Regelung stellt einen deutschen Sonderweg dar, der über die Vorgaben der ATAD hinausgeht. Bei mehreren Betrieben bzw. Konzerngesellschaften wird diese Verteilung im Regelfall dazu führen, dass das sog. verrechenbare EBITDA (30 % des steuerlichen EBITDAs) höher als der Freigrenzen-Anteil ist. Mit anderen Worten, die Begrenzung der Abzugsfähigkeit des Zinsabzugs auf das verrechenbare EBITDA wird in den Anwendungsfällen der Anti-Fragmentierungs-Regelung zum Regelfall.

Die Neuregelung ist zudem aus unserer Sicht sehr streitanfällig, da noch unklar ist, was gleichartige Betriebe sind oder wie die einheitliche Leitung genau definiert ist. Solche Fragen müssen aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit u. E. vorab und im Gesetz geregelt werden, damit die Norm anwendbar wird.

Einen großen Einfluss hätte diese Regelung in der Immobilienbranche, wo Einzelobjekte regelmäßig aus nichtsteuerlichen Gründen in einzelnen (Projekt-)Gesellschaften gebündelt werden. Die neue Regelung kann daher gerade in den in der Begründung zum Entwurf zitierten Fällen in der Baubranche zu einer Verschlechterung der Rahmenbedingungen führen, die sich nachteilig auf die ohnehin bereits stockende Bautätigkeit auswirken. Insbesondere mit Blick auf die Förderung des Wohnungsbaus sollten die dadurch eintretenden Steuererhöhungen überdacht werden. Der Regelungsbedarf ist zudem fraglich. Mangels (öffentlich zugänglicher) Evaluation ist unklar, wie häufig von diesem „Missbrauchspotential“ Gebrauch gemacht wird. Fraglich ist auch, ob überhaupt ein Missbrauch vorliegt.

Die Zinsschranke war als eine Abwehrmaßnahme eingeführt worden, die eine Verschiebung von Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer eindämmen sollte. Durch die mit der Reform verbundenen Verschärfungen wird der Zinsabzug nun noch mehr als bisher eingeschränkt. Dies passt nicht zum Ziel der Wachstumsförderung, sondern verschlechtert eher das Investitionsklima. Gerade in einer Zeit, in der ein großes Investitionsvolumen erforderlich ist, sollte von Maßnahmen abgesehen werden, die die Finanzierungssituation der Unternehmen verschlechtern; denn es ist kaum zu erwarten, dass die notwendigen Investitionssummen aus dem Eigenkapital aufgebracht werden können. Wenn schon für die Betrachtung des EBITDA auf die Ebene des Betriebs abgestellt wird, sollte dies für die Freigrenze ebenso gelten.

Dass die Wirkung der Zinsschranke bei großen Projekten nachteilig ist, zeigt auch der neue Absatz 6 der Norm, in dem eine neue Ausnahme für bestimmte Fremdkapitalkosten eingeführt wird. Danach werden solche überschüssigen Fremdkapitalkosten von der Zinsschranke ausgenommen, die zur Finanzierung eines langfristigen öffentlichen Infrastrukturprojekts verwendet werden, sofern der Projektbetreiber, die Fremdkapitalkosten, die Vermögenswerte und die Einkünfte alle in der EU belegen sind. Dies bedeutet faktisch eine Subventionierung solcher

Infrastrukturprojekte. Gerade in Deutschland, wo ein Ausbau der Infrastruktur bzw. die Sanierung vorhandener Objekte dringend erforderlich sind, mag dies auf den ersten Blick wünschenswert erscheinen. Tatsächlich ist dies jedoch ein Schritt in Richtung auf eine Wirtschaftslenkung, die aus marktwirtschaftlicher Sicht durchaus kritisch zu sehen ist.

Zu Nr. 6: § 4I EStG-E – Einführung einer Zinshöhenbeschränkung

Die Einführung einer neuen weiteren Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen wird damit begründet, dass Gestaltungsmöglichkeiten zur Gewinnverlagerung ins niedrig besteuerte Ausland verhindert werden sollen. Um aggressiven Gestaltungen unter Zwischenschaltung substanzloser Gesellschaften Einhalt zu gebieten, soll § 4I EStG-E in diesen Fällen den Betriebsausgabenabzug auf einen angemessenen Betrag beschränken.

- Persönlicher Anwendungsbereich

Die Zinshöhenbeschränkung soll nur bei Geschäftsbeziehungen unter nahestehenden Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG Anwendung finden. Diese Norm regelt jedoch nur, wer nahestehende Person ist. Dass die nahestehende Person außerhalb der Bundesrepublik Deutschland steuerlich ansässig sein muss, ist dort nicht geregelt. Damit wäre § 4I EStG auch auf Darlehensbeziehungen im Inland anzuwenden, wenn der Gläubiger eine zwar steuerzahlende, aber – mit Blick auf § 8 Abs. 2 AStG – eine Person ohne wesentliche wirtschaftliche Tätigkeiten ist. Dies wäre u. E. nicht sachgerecht. Die Norm sollte allenfalls für grenzüberschreitende Darlehensbeziehungen anwendbar sein. Alternativ müsste im Inland eine potenzielle Doppelbesteuerung anderweitig beseitigt werden, beispielsweise durch eine korrespondierende Reduktion des Zinsertrags des im Inland ansässigen Gläubigers.

- Sachlicher Anwendungsbereich

Zinsaufwendungen sind nach § 4I EStG-E insoweit nicht abziehbar, als diese auf einem Zinssatz beruhen, der höher als der um 2 Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 BGB ist. Dieser Höchstsatz erscheint aber viel zu eng bemessen. Aktuell würde damit nicht einmal ein Inflationsausgleich erzielt; ganz zu schweigen von einem Risikozuschlag. Da es um Geschäftsbeziehungen zwischen Unternehmen geht, wäre beispielsweise im Falle des Verzugs schon gesetzlich nach § 288 Abs. 2 BGB mit 9 Prozentpunkten über dem Basiszinssatz zu rechnen. Zudem ist eine pauschale Angabe eines Finanzierungssatzes ohne Berücksichtigung der konkreten Situation (Bonität, Besicherung etc.) fernliegend. Der Entwurf sieht hier eine sofortige Beweislastverlagerung auf den Steuerpflichtigen vor, bei Überschreiten der 2 Prozentpunkte und somit auch in nahezu jedem Fall eine vernünftige kaufmännische Vereinbarung. Wie der Steuerpflichtige nachweisen soll, dass ein höherer Zinssatz als Höchstsatz anzusetzen wäre, bleibt völlig offen. Nach bisherigen Erfahrungen in vergleichbaren Fällen sind die Anforderungen der Finanzverwaltung in der Regel kaum erfüllbar.

- **Bestimmung des Basiszinssatzes**

Das Gesetz trifft keine Aussage dazu, mit welchem Basiszinssatz (plus 2 %) der Fremdkapitalaufwand bei einem Darlehensvertrag mit fixem Zinssatz zu vergleichen ist; mit den zwei aktuellen Basiszinssätzen des jeweiligen Veranlagungszeitraums oder mit dem Basiszins bei Darlehensvergabe. Bei variabel ausgestalteten Zinsen wird häufig quartalsweise eine Anpassung des Referenzzinssatzes vorgenommen. Da der Basiszins nur alle 6 Monate neu festgestellt wird, folgen daraus Inkonsistenzen.

- **Normenhierarchie**

Für unangemessene Finanzierungen bestehen bereits nach bestehendem Recht ausreichend Korrektive für Finanztransaktionen – in der Literatur ist die Rede von einem „Sammelsurium an konkurrierenden Korrektornormen“ – etwa durch den Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen sowie Vorgaben zu Verrechnungspreisen, sowie auch der Zinsschranke. Auch macht die ständige Rechtsprechung des BFH in diesem Bereich strenge Fremdvergleichsvorgaben für die Anerkennung von Darlehenszinsen. Wie diese Normen in der Gesamtsicht angewendet werden sollen, ist komplex und schwer durchschaubar. Im Sinne einer einheitlichen Rechtsanwendung sollte eine verbindliche Anwendungsreihenfolge festgelegt werden. In jedem Fall wäre aber auch eine Übergangsregelung erforderlich, um ein Durchschlagen der neuen Regelungen auf bereits bestehende Darlehensbeziehungen zu verhindern (sog. Grandfathering).

- **Fazit**

Im Ergebnis erhöht § 4I EStG-E die Komplexität in der Rechtsanwendung für Steuerpflichtige und Verwaltung, ohne einen Mehrwert gegenüber dem geltenden Recht zu schaffen. Stattdessen käme es zu Kollateralschäden, weil ggf. auch rein inländische Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen betroffen wären.

Die Einführung einer Zinshöhenschranke bedeutet, dass Unternehmen ihre Finanzierungskosten nur zu einem geringen Anteil steuerlich abziehen können. Wie sich eine solche Maßnahme unter den Titel eines Wachstumschancengesetzes fassen lässt, ist nicht ersichtlich. Unternehmen die Finanzierung von für die Transformation nötigen und erwünschten Investitionen steuerlich immer weiter zu erschweren, ist aus unserer Sicht kontraproduktiv und auf längere Sicht auch fiskalisch nicht zielführend.

Auch nach der Einschätzung des Bundesrates wäre die Einfügung des § 4I in das EStG keine Lösung der in der Entwurfsbegründung genannten Probleme. Die Regelung sei nicht ausreichend zielgenau und verursache voraussichtlich erhebliche Kollateralschäden. So entspreche beispielsweise das Abstellen auf den Basiszins gem. § 247 BGB nicht den wirtschaftlichen Gegebenheiten bei Darlehensbeziehungen, bei denen üblicherweise auf den EURIBOR (Euro Interbank Offered Rate) abgestellt wird.

Zielführender wäre auch aus unserer Sicht eine Regelung im Außensteuergesetz, wie sie der Bundesrat in seiner Stellungnahme vorschlägt (BR-Drs. 433/23 (B), S. 21 ff.). Damit würde auch ein weiterer deutscher Sonderweg vermieden. Die genaue Ausgestaltung der Regelung im Außensteuergesetz sollte dagegen noch einmal genau geprüft werden. Denn die vom Bundesrat vorgeschlagene Form eines neuen § 1 Abs. 3d und 3e AStG-E sehen wir als nicht ausreichend und systematisch falsch gestellt an. Eher sollte der ursprüngliche Vorschlag eines § 1a AStG-E „Finanzierungsbeziehungen“ aus dem Referentenentwurf eines ATADUmsG vom 10. Dezember 2019 im Wesentlichen als Möglichkeit herangezogen werden. Dies würde zumindest ein Angleichen an internationale Vorgaben darstellen.

Zu Nr. 9: § 10d EStG-E – Verbesserungen bei Verlustvor- und -rücktrag

Wir begrüßen die Erleichterungen, die der Gesetzentwurf bei der Berücksichtigung von Verlusten vorsieht. Soweit Anträge vorliegen, die einen Verzicht auf diese Änderungen fordern, ist ihnen nicht zu folgen. Wenn den Unternehmen keine Erleichterungen durch Tarifierpassungen gewährt werden (können), so ist zumindest – und schon aus Leistungsfähigkeitsgründen – dafür zu sorgen, dass sie entstandene Verluste in Anrechnung bringen können.

- Zu Buchst. a

Die BStBK hat sich in der Vergangenheit wiederholt für eine zeitliche Erweiterung des Verlustrücktrags ausgesprochen. Dies stärkt die Liquidität von Unternehmen und dient auch der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Wir befürworten daher ausdrücklich die Ausdehnung des Verlustrücktrags auf ein weiteres drittes Jahr sowie auch die Entfristung der ab dem Veranlagungszeitraum 2020 auf 10 Mio. € bzw. auf 20 Mio. € für nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagte Ehegatten angehobenen Betragsgrenzen beim Verlustrücktrag. Dies gilt auch für die entsprechende Angleichung des § 10a GewStG in Artikel 25 des vorliegenden Entwurfs.

- Zu Buchst. b

Anders als noch im Referentenentwurf vorgesehen, soll nun in § 10d Abs. 2 EStG-E die Begrenzung des Verlustvortrags durch die sog. Mindestgewinnbesteuerung nicht temporär für die Jahre 2024 bis 2027 ausgesetzt werden. Vielmehr soll nur die Prozentgrenze von 60 % auf 80 % angehoben werden. Dies beseitigt die Liquiditätsbelastung durch die Mindestgewinnbesteuerung nicht, sondern mildert sie lediglich ab. Wir bedauern außerordentlich, dass den Gesetzgeber hier der Mut verlassen hat. Die mangelnde Möglichkeit der vollständigen Verlustverrechnung ist nicht investitions- und innovationsfördernd. Ebenso wie die Änderungen der Zinsschranke und die Einführung einer Zinshöhenschranke stellen sie für die Unternehmen eher abschreckende Maßnahmen dar, die in einem seinem Titel entsprechenden Wachstumschancengesetz keinen Platz haben sollten.

Wir bedauern sehr, dass der Bundesrat Änderungen bei der Verlustverrechnung ablehnt. Angesichts der ohnehin nur begrenzten finanziellen Erleichterungen durch das vorgesehene Gesetz, halten wir dies für ein falsches Signal.

Artikel 11: Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 2: § 89b AO-E – Internationale Risikobewertungsverfahren

Mit dem neuen § 89b AO-E wird eine gesetzliche Grundlage für den Umgang mit sog. internationalen Risikobewertungsverfahren geschaffen. Nach § 89b Abs. 2 Satz 1 AO-E ist ein internationales Risikobewertungsverfahren eine gemeinsame Einschätzung von steuerlichen Risiken von bereits verwirklichten Sachverhalten mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten in einem auf Kooperation und Transparenz angelegten Verfahren. Hierunter fallen insbesondere das OECD International Compliance Assurance Programme (ICAP) und der European Trust and Cooperation Approach (ETACA), die bislang auf freiwilliger Basis von multinationalen Gruppen genutzt werden können. Die Aufnahme dieser spezifischen gesetzlichen Regelung zu internationalen Risikobewertungsverfahren ist grundsätzlich sehr zu begrüßen.

Gemäß § 89b Abs. 1 AO-E kann die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben, soweit in einem internationalen Risikobewertungsverfahren das Risiko eines Steuerausfalles als gering eingeschätzt wird. Laut Gesetzesbegründung handelt es sich um „[...] die Entscheidung der Finanzbehörde, von der Prüfung eines Sachverhaltes im Rahmen einer Außenprüfung abzusehen“ (vgl. dazu auch § 194 Abs. 1a AO-E). Vor dem Hintergrund des Ziels der internationalen Risikobewertungsverfahren Rechtssicherheit am Ende des Verfahrens zu erhalten, sollte u. E. § 89b AO-E nicht als Ermessensvorschrift geregelt werden. Vielmehr sollten die hohen Anforderungen an eine Kooperationsbereitschaft der antragstellenden Unternehmen und ein festgestelltes geringes Risiko zwingend im Rahmen einer Außenprüfung berücksichtigt werden. Nur so können die Verfahren verlässlich zu effizienteren und beschleunigten Außenprüfungen beitragen.

Darüber hinaus sollte § 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 5 AO-E gestrichen werden, da die Regelung im Widerspruch zu der Legaldefinition eines internationalen Risikobewertungsverfahrens gem. § 89b Abs. 2 Satz 1 AO-E steht. Denn gem. § 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 5 AO-E ist eine Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens insbesondere dann ausgeschlossen, wenn sich nicht genügend Staaten an einem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligen. Demgegenüber ist ein internationales Risikobewertungsverfahren nach der Legaldefinition des § 89b Abs. 2 Satz 1 AO-E eine gemeinsame Einschätzung von steuerlichen Risiken mit einem oder mehreren Staaten oder Hoheitsgebieten.

Ferner ist die Regelung zu dem Risikobewertungsbericht gem. § 89b Abs. 6 Satz 2 AO-E zu ungenau und sollte nochmals geprüft werden. Denn nach § 89b Abs. 6 Satz 2 AO-E soll ein Risikobewertungsbericht erstellt werden. Demgegenüber ist beispielsweise nach ICAP aktuell vorgesehen, dass der Steuerpflichtige von allen beteiligten Steuerverwaltungen jeweils einen Bericht über das Ergebnis der Risikobewertung hinsichtlich der erfassten Risiken und

Zeiträume enthält. Inhalt und Wortlaut dieses Berichts bestimmt jede beteiligte Steuerverwaltung jeweils selbst. Es sollte in § 89b Abs. 6 Satz 2 AO-E somit präzisiert werden, ob nunmehr ein Bericht zusammenfassend erstellt wird oder ob weiterhin mehrere Berichte erstellt werden. Dabei ist zu beachten, dass der Informationsgehalt gegenüber der jetzigen Regelung nicht verringert wird.

Überdies sieht § 89b AO-E keine zeitlichen Rahmenbedingungen für die internationalen Risikobewertungsverfahren vor. Dies obwohl die zeitlichen Rahmenbedingungen einen großen Vorteil dieser zielgerichteten und effizienten Verfahren darstellen. Dies ist wohl darauf zurückzuführen, dass es sich bei dem § 89b AO-E um eine allgemeine Regelung für verschiedene internationale Risikobewertungsverfahren handeln soll. Damit die zeitlichen Rahmenbedingungen der einzelnen Verfahren dennoch eingehalten werden müssen, sollte in dem Gesetzeswortlaut zumindest geregelt werden, dass die jeweiligen zeitlichen Rahmen stets einzuhalten sind. Es sollte zudem auf die zügige Veröffentlichung eines BMF-Schreibens hingearbeitet werden, das die Anforderungen und Ablaufregelungen der einzelnen Verfahren konkretisiert.

Ferner sehen wir kritisch, dass dem Steuerpflichtigen umfangreiche Mitwirkungspflichten und Risiken zugewiesen werden. Diese sind nach den aktuell international vereinbarten Risikobewertungsverfahren nicht entsprechend verteilt. Stattdessen wird das Risiko in § 89b AO-E gegenüber den international vereinbarten Verfahren auf den Steuerpflichtigen verlagert. Dies sollte nochmals geprüft werden. Insbesondere sollte der Steuerpflichtige gem. § 89b Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 AO-E nicht dazu verpflichtet sein, zuzusichern, dass er die notwendige technische Infrastruktur bereitstellt. Vielmehr sollte es der Finanzverwaltung obliegen einen Datenraum einzurichten, in dem Unterlagen und Informationen ausgetauscht werden. Auch für den Bundesrat scheint diese Forderung „[b]ereits aus datenschutzrechtlichen Gründen und aus Gründen der Informationssicherheit [...] unangemessen zu sein, die Organisation eines Verfahrens teilweise an die Steuerpflichtigen abzugeben“ (siehe BR-Drs. 433/23 (B), S. 41). Zwar wurde diese Verpflichtung durch die in den Regierungsentwurf aufgenommene Ergänzung des zweiten Halbsatzes in § 89b Abs. 3 Satz 3 Nr. 4 AO-E abgeschwächt. Jedoch sollte es Pflicht der Finanzbehörden sein, eine derartige Infrastruktur zu stellen. In diesem Zusammenhang ist besonders zu bedauern, dass die Regelung lediglich deswegen eingeführt wurde, da die Finanzbehörden aktuell kein geeignetes System stellen können. Dies ist auf die bereits seit Jahren versäumte Digitalisierung der Finanzverwaltung zurückzuführen.

Vor diesem Hintergrund ist auch § 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 AO-E kritisch zu betrachten. Demnach ist ein internationales Risikobewertungsverfahren ausgeschlossen, wenn der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht gewahrt ist. Somit wird die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens, das einer gewissen Planungssicherheit der Unternehmen dienen und Steuerstreitigkeiten vermindern soll, daran gekoppelt, ob erheblicher administrativer Aufwand für die Steuerverwaltung anfällt. Dies kann nicht richtig sein. Denn der erhebliche administrative Aufwand für die Steuerverwaltung ist letztlich auf die verpasste Digitalisierung und den (auch) für die Steuerverwaltung stetig ansteigenden Arbeitsaufwand zurückzuführen. Einer Unternehmensgruppe sollte damit nicht die Chance genommen werden, ein geringes Risiko durch ein solches Verfahren nachzuweisen und dadurch

Bürokratieaufwand sowohl für sich als auch für die Finanzverwaltung zu reduzieren. Die Nr. 3 in § 89b Abs. 4 Satz 2 AO-E sollte somit ersatzlos gestrichen werden.

Zu Nr. 5: § 117e AO-E – Besondere Formen der Amtshilfe mit Drittstaaten

Mit dem neuen § 117e AO soll ein Rechtsrahmen zur Inanspruchnahme und Leistung besonderer Formen der Amtshilfe im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen werden. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch erachten wir § 117e Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 AO-E als kritisch, da es einen erheblichen Eingriff in die Rechte der betroffenen inländischen Beteiligten darstellt. Danach kann auf die Anhörung des inländischen Beteiligten bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung verzichtet werden. Dieser zweite Halbsatz sollte u. E. gestrichen werden.

Zu Nr. 13: §§ 138l bis 138n AO-E – Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

Die Ausdehnung der Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen auf innerstaatliche Steuergestaltungen lehnen wir ab.

Eine erste Auswertung der seit dem 1. Juli 2020 geltenden Meldepflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen hat laut der Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Fraktion der CDU/CSU (BT-Drs. 20/6503) ergeben, dass insgesamt 26.921 Meldungen an das Bundesamt für Steuern (BZSt) übermittelt wurden. Es wurden 24 Gestaltungsmodelle identifiziert, bei denen ein gewisser rechtspolitischer Handlungsbedarf gesehen wird. Wie hoch die steuerlichen Auswirkungen waren, ist nicht bekannt.

Auch auf der Ebene der EU wurde die Wirksamkeit der Meldepflicht für internationale Steuergestaltungen untersucht. Eine vom FISC-Ausschuss in Auftrag gegebene Studie vom März 2022 kritisierte u. a., dass aufgrund der vagen Hallmarks nicht klar sei, was genau gemeldet werden müsse und daher auch rechtmäßige Transaktionen von der Offenlegungspflicht betroffen sein können.

Vergleichbare Meldepflichten sollen nunmehr auch auf rein nationale Gestaltungen ausgedehnt werden. Damit werden alle offenen Fragen und Abgrenzungsprobleme, die sich aus den häufig nur unklar formulierten Kriterien ergeben, auf rein inländische Sachverhalte übertragen. Die Zahl der Unternehmen, die sich künftig damit auseinandersetzen müssen, wird dadurch erheblich steigen. Die zeitlichen und personellen Kapazitäten dieser Unternehmen tun dies nicht. Mit der Einführung der Meldepflicht für nationale Steuergestaltungen werden alle Erleichterungen aus Maßnahmen des Bürokratieabbaus, die an anderer Stelle vorgenommen werden, wieder aufgezehrt und die bekundete Bemühung um die Entlastung der Unternehmen von Melde- und Aufzeichnungspflichten ad absurdum geführt.

In der Gesetzesfolgenabschätzung wird für die Einführung einer Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen sowie klarstellende Änderungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen für BZSt und ITZB mit Mehrausgaben von rund

19,8 Mio. € für die Jahre 2024 bis 2027 gerechnet. Beim Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft wird diese Maßnahme dagegen mit keinem Wort erwähnt, weder unter laufendem noch unter einmaligem Aufwand. Zugegebenermaßen ist die Belastung der Wirtschaft schwer zu schätzen. Ohne eine Berücksichtigung des Aufwandes aus den zusätzlichen Meldepflichten ist die Angabe der Veränderung des Erfüllungsaufwandes für die Wirtschaft, wie sie auf Seite 4 des vorliegenden Entwurfs aufgeführt wird, unvollständig. In jedem Fall wird die Belastung der Wirtschaft ungleich höher ausfallen als die der Verwaltung. Diese muss sich nur mit den letztlich abgegebenen Meldungen befassen. Die Unternehmen müssen aber in einer viel größeren Zahl der Fälle prüfen, ob eventuell eine Meldepflicht vorliegen könnte. Es wäre von großem Interesse, wie die dort angegebene Zahl der Einsparung an Bürokratiekosten von knapp 553 Mio. € und insgesamt ein Saldo von „Out“ i. H. v. rund 1,4 Mrd. € zustande kommt.

Voraussichtlich wird die Meldepflicht vor allen Dingen deswegen kommen, weil sie im Koalitionsvertrag vereinbart wurde. Damit erscheint eine inhaltlich-sachliche Auseinandersetzung mit dem Vorhaben als kaum noch wahrscheinlich. Eine Politik, die den Standort Deutschland unterstützt und wieder voranbringen will, sollte auf diese Maßnahme verzichten. Das Wachstumschancengesetz bietet insoweit nur eine Chance auf weiteres Bürokratiewachstum, das an anderer Stelle mühsam mit Bürokratieabbaugesetzen wieder zurückgedrängt werden soll. Einfacher wäre der Verzicht auf neue Bürokratie. Anders als bei den grenzüberschreitenden Meldepflichten nach DAC 6 läge die Verantwortung hier nicht in Brüssel, sondern wäre ausschließlich hausgemacht.

Eine Symbolpolitik, die nur zu hohen Befolgungskosten bei unklaren und eher geringen Steuereinnahmen führt, bedeutet einen Wohlfahrtsverlust. Die Gesetzgebung muss das „Silodenken“ der einzelnen Ministerien überwinden und die Gesamtbelastung der Wirtschaft im Blick behalten. Denn es gibt eben nicht nur die steuerlichen Meldepflichten, sondern auch zahlreiche weitere aus anderen Bereichen. Aktuell diskutiert wird ja gerade auch die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Die Anforderungen kommen von verschiedenen Seiten und bündeln sich bei den Unternehmen. Sachverständige sprachen in einer Anhörung vor dem Wirtschaftsausschuss des Deutschen Bundestages von einer „Misstrauensverwaltung“ in Deutschland. Diese schädigt und lähmt den Wirtschaftsstandort. Wie bei der in Artikel 2 vorgenommenen Streichung der §§ 123 bis 126 EStG sollte auch im Fall der nationalen Meldepflichten hier die bessere Einsicht siegen und auf ihre Einführung verzichtet werden. Dies sieht im Übrigen auch der Wirtschaftsausschuss des Bundesrates so (vgl. BR-Drs. 433/1/23, S. 64).

Zu Nr. 16: § 237 Abs. 6 AO-E – Ausweitung der Aussetzungszinsen auf Haftungsansprüche

Von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche werden – anders als von der Vollziehung ausgesetzte Steueransprüche – bei einem Unterliegen des Steuerpflichtigen im Einspruchs- oder Klageverfahren nach derzeitiger Rechtslage nicht nach § 237 AO verzinst. Durch Einfügung eines neuen Absatzes 6 soll der Anwendungsbereich des § 237 AO (Aussetzungszinsen) auf von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche ausgeweitet werden, soweit der Haftung eine Steuerforderung oder die Rückforderung einer Steuervergütung zugrunde liegen. Die vorgesehene Änderung ist jedoch problematisch, wenn es mehrere Haftungsschuldner gibt.

Denn bei der Haftungsschuld selbst handelt es sich um eine Gesamtschuld, sodass ein Haftungsschuldner mit befreiender Wirkung für die anderen Haftungsschuldner leisten kann; d. h. wenn ein Haftungsschuldner die Zahlung leistet, kann die Schuld gegenüber den anderen Haftungsschuldnern nicht mehr geltend gemacht werden. Demgegenüber sind Aussetzungszinsen nicht gesamtschuldnerisch, sondern jeweils individuell zu beurteilen. Nicht jeder Haftungsschuldner muss Aussetzung der Vollziehung beantragen, beispielsweise weil kein Leistungsgebot im Haftungsbescheid enthalten ist. Zudem wird die Aussetzung der Vollziehung ggf. zu unterschiedlichen Zeitpunkten erhoben, weil beispielsweise die Bekanntgabe der Haftungsbescheide oder die Leistungsgebote zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgen.

Die nun vorgesehene Änderung würde dazu führen, dass künftig für eine Haftungsschuld mehrfach Aussetzungszinsen erhoben würden. Dies würde u. E. dem eigentlichen Sinn und Zweck der Verzinsung, nämlich insbesondere den Finanzierungsnachteil der Finanzverwaltung auszugleichen, zuwiderlaufen. Darum regen wir an, in den neuen Absatz 6 eine Regelung aufzunehmen, die das Verhältnis der Zinsen bei mehreren Haftungsschuldnern regelt.

Artikel 12: Weitere Änderung der Abgabenordnung

Zu Nr. 3: § 14b AO-E – Körperschaften mit Sitz im Ausland

Gemäß § 14b Abs. 4 AO-E haften die Anteilseigner einer Körperschaft mit Sitz im Ausland und Geschäftsleitung im Inland, die nach inländischem Gesellschaftsrecht mangels Rechtsfähigkeit nicht als juristische Person zu behandeln ist, für die von der Körperschaft geschuldeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis. Die Haftung richtet sich nicht nach dem Recht des Sitzstaates der Körperschaft, sondern soll unbeschränkt gelten. Unseres Erachtens ist die Regelung überschießend und die Durchgriffshaftung hat weitreichende negative Haftungsfolgen für den Anteilseigner. Gerade Anteilseigner mit Minderheitsanteilen, die keinerlei Einfluss auf die Geschäftsführung und Geschäftspolitik der Gesellschaft haben, könnten durch eine unbeschränkte Haftung unangemessen belastet und überfordert werden.

Ausweislich der Gesetzesbegründung (vgl. S. 215) ist die Regelung an die zivilrechtliche Sitztheorie angelehnt. Es ist jedoch inkonsistent, wenn Absatz 1 und § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG, an den sich Absatz 1 anlehnt, an die Sitzstaattheorie anknüpfen. Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und Änderung weiterer Gesetze vom 30. Juni 2021 (BGBl. I 2021, S. 2056) § 8 Abs. 1 KStG um einen Satz 4 ergänzt, um ein Auseinanderfallen von Zivilrecht und Körperschaftsteuerrecht zu beseitigen. Laut Gesetzesbegründung (BT-Drs. 19/30470, S. 47 ff.) soll mit der Regelung klargestellt werden, dass Leistungsbeziehungen zwischen Körperschaften i. S. d. § 1 KStG mit Sitz im Ausland, deren Ort der Geschäftsleitung im Inland belegen ist und die nach inländischen Gesellschaftsrecht mangels Rechtsfähigkeit nicht als juristische Personen zu behandeln sind, steuerlich den inländischen Körperschaften gleichgestellt sein sollen. Dieser Rechtsgedanke greift auch für § 14b Abs. 1 Satz 2 AO. Dann müssten jedoch auch die Abschirmwirkung der Körperschaft und die Haftungsbeschränkung gelten. Es ist kein nachvollziehbarer Grund ersichtlich, warum für die Haftungsnorm des Absatzes 4 eine Abweichung wiederum greifen soll. Das wäre aus Sicht der BStBK systemwidrig.

Die Vorschrift sollte daher dringend angepasst und entschärft werden, um die Haftung für die Anteilseigner zu beschränken.

Artikel 22: Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Zu Nr. 1: § 1a KStG-E – Anpassungen bei der Option zur Körperschaftsteuer

Die Änderungen greifen einen Teil der Kritikpunkte auf, die bei der Evaluierung des § 1a KStG zu Beginn des Jahres von verschiedenen Seiten, auch von der BStBK, vorgetragen wurden. Die Reichweite der Option wird erhöht, indem die Möglichkeit für alle Personengesellschaften eröffnet werden soll. Zudem soll künftig auch bereits bei Neugründung ein Antrag möglich sein. Der Antrag kann in diesem Fall und beim Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft auch bereits mit Wirkung für das laufende Jahr gestellt werden. Klargestellt wird auch, dass allein die Zurückbehaltung der im Sonderbetriebsvermögen auszuweisenden Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft die steuerneutrale Ausübung der Option nicht hindert. Schließlich wird geregelt, dass auch bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Gesellschaft ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen ist.

Alle diese Maßnahmen sind sehr zu begrüßen. Ob es nun zu einer wesentlich höheren Zahl von optierenden Gesellschaften kommt, bleibt allerdings abzuwarten. Der wesentliche Hinderungsgrund, der in der nicht zufriedenstellend gelösten Problematik des Sonderbetriebsvermögens liegt, besteht weiterhin. Um diese zu beseitigen, wäre eine Möglichkeit zu schaffen, wonach Wirtschaftsgüter vor Ausübung der Option in ein anderes Betriebsvermögen ausgelagert werden können, ohne dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen. Nur diese Möglichkeit würde es Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen ermöglichen, die Option auszuüben.

Zudem hindert auch die weiterhin erforderliche Nachversteuerung von nach § 34a EStG thesaurierten Gewinnen Unternehmen an der Ausübung der Option.

Artikel 28: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Zu Nr. 4: § 19 Abs. 2 UStG-E – Frist für die Festsetzungsverjährung

Die Abschaffung der Verpflichtung zur Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr für Unternehmer, die die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 1 UStG in Anspruch nehmen, ist vor dem Hintergrund der Bürokratieentlastung und der für den Steuerpflichtigen wegfallenden Deklarationstätigkeit zu begrüßen. Die Frist zur Option zur Regelbesteuerung und somit zum Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung mit Ablauf des Besteuerungszeitraums von lediglich 2 Kalenderjahren ist vor dem Hintergrund der heute geltenden Vorschriften für Steueranmeldungen (Eigenerklärungen) anzupassen.

Steueranmeldungen stehen grundsätzlich gem. § 168 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, es sei denn, es wäre ein Steuerbescheid hierzu ergangen, wovon im Regelfall bei

Umsatzsteuerjahreserklärungen von Kleinunternehmern nicht auszugehen ist. Eine Änderung der eingereichten Umsatzsteuererklärung von Kleinunternehmern wäre somit möglich, soweit die Festsetzungsverjährung gem. § 169 AO noch nicht eingetreten ist. Die Festsetzungsverjährung beträgt 4 Jahre und beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung (Anmeldung) eingereicht wurde. Die vorgesehene Frist gem. § 19 Abs. 2 UStG-E ist daher an die heute für Umsatzsteuerjahreserklärungen geltenden Fristen für die Festsetzungsverjährung anzupassen, um den Steuerpflichtigen entsprechend dem Status Quo die Möglichkeiten zur Option zur Regelbesteuerung zu ermöglichen.

Zu Nr. 5: § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-E – Anhebung der Grenze für die Ist-Versteuerung

Die Anhebung der Grenze für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Versteuerung) und die damit einhergehende Erhöhung der Grenze für Buchführungspflichten gem. § 141 Abs. 1 Satz 1 AO-E sowie § 241a HGB ist vor dem Hintergrund der anhaltenden Inflation zu begrüßen. Sie hilft, Unternehmen, die allein aufgrund dieser externen Effekte in die Buchführungspflicht und die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten rutschen, die dadurch entstehenden Auswirkungen zu ersparen. Dabei stellt sich die Frage, ob die vorgenommene Anhebung der Grenzen ausreichend ist, wenn davon laut Gesetzesbegründung (S. 106) lediglich 11.000 Unternehmen profitieren. Darum regen wir eine weitergehende einheitliche Anhebung der genannten Grenzen an.

Vor diesem Hintergrund wäre es auch dringend notwendig, die Auswirkungen des EuGH-Urteils (EuGH Rs. C9-20 – Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136; Urteil vom 10. Februar 2022) zum Vorsteuerabzug für Leistungen von Ist-Versteuerern zeitnah in das Umsatzsteuergesetz zu überführen und somit Rechtssicherheit hinsichtlich des Vorsteuerabzugs für Leistungsempfänger zu schaffen.

Zu Nr. 6: § 24 Abs. 1 UStG-E – Absenkung des Durchschnittssteuersatzes

Der landwirtschaftliche Durchschnittssteuersatz soll von 9,0 % auf 8,4 % abgesenkt werden. Diese Absenkung ist aus unserer Sicht kritisch zu sehen.

Aufgrund der massiven Preissteigerungen seit 2022 wurde die makroökonomische Vorsteuerbelastung des landwirtschaftlichen Sektors anhand der Landwirtschaftlichen Gesamtrechnung und die Vorsteuerbelastung der regelbesteuerten Landwirte anhand der USt-Statistik für die Jahre 2012 bis 2022 ermittelt. Der Vergleich ergibt, dass der aus den Jahren 2019 bis 2021 ermittelte Durchschnittssatz von 8,4 % über der tatsächlichen Vorsteuerbelastung der regelbesteuerten Landwirte liegt. Dies widerspricht den gesetzlichen Zielsetzungen und dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Umsatzsteuer. Aufgrund der massiven Preissteigerungen ist eine Sonderauswertung der USt-Voranmeldungsstatistik 2022 erforderlich, da Art. 298 MWStSystRL eine Auswertung der letzten 3 Jahre fordert.

Artikel 29: Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Vorbemerkung

Die verpflichtende Einführung der eRechnung für inländische B2B-Umsätze hat als Basis für die Automatisierung der Rechnungsstellungs- und Buchhaltungsprozesse das Potenzial einen Meilenstein der Digitalisierung darzustellen. Als Grundlage für ein später einzuführendes transaktionales Meldesystem kann sie zudem einen wichtigen Beitrag für die Betrugsbekämpfung leisten. Aufgrund der Betroffenheit der gesamten deutschen Wirtschaft und deren Beratern sowie der erforderlichen Umstellungsprozesse und der damit verbundenen Kosten ist das Thema von überaus hoher Bedeutung.

Die zeitliche Vorverlagerung zugleich aber Orientierung an den Vorschlägen der EU-Kommission zur Implementierung eines auf Basis der eRechnung basierenden Meldesystems für innergemeinschaftliche Umsätze ist ebenfalls sinnvoll. Der Umstellungs- und Ressourcenaufwand in den Unternehmen, bei deren Beratern und den Softwareherstellern kann dadurch gestreckt und abgemildert werden, sofern durch ein gut geplantes und organisiertes Vorgehen des Gesetzgebers und der Finanzverwaltung keine Doppelinvestitionen und mit Inkrafttreten der Richtlinie erneut größere Anpassungen notwendig werden.

Aus Sicht der BStBK bedarf es einer konsequenten Umsetzung und Fokussierung auf die Chancen und Möglichkeiten, die eine Digitalisierung der Rechnungsstellungsprozesse mit sich bringt. Die optimierte Rechnungsstellung und automatisierte Rechnungsverarbeitung und damit verbundene Prozessoptimierung bietet erhebliche Einsparpotenziale für die Unternehmen.

Allerdings sind wichtige Voraussetzungen bisher ungeklärt. Insbesondere die technischen Rahmenbedingungen müssen vorab festgelegt werden und von den Unternehmen im vorgegebenen Zeitrahmen faktisch auch umgesetzt werden können. Die Fehler, die bei der Fiskalisierung von Kassen- und Grundaufzeichnungssystemen gemacht wurden, dürfen sich nicht wiederholen.

Die der eRechnung zugrundeliegende CEN-Norm EN 16931 ist in ihrer aktuellen Fassung aufgrund der bisherigen Verwendungszwecke auf das B2G-Geschäft zugeschnitten und muss um die Anforderungen im B2B-Bereich ergänzt werden. Die Arbeiten zur Anpassung der Norm auf europäischer Ebene haben erst kürzlich begonnen und werden frühestens Ende 2024 abgeschlossen sein. Die Veröffentlichung der Ergebnisse ist nach dem vorläufigen Zeitplan für das Frühjahr 2025 vorgesehen. Mangels verfügbarer Softwareprodukte ab dem 1. Januar 2025 läuft die in § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr.1 UStG-E geregelte Erprobungsphase damit ins Leere. Die Implementierung der Produkte in den Unternehmen und die Anpassung der Unternehmensprozesse wird sich vielmehr noch weit in das Jahr 2026 hineinverlagern.

Es bedarf sowohl staatlicher als auch privater eRechnungsplattformen, für die zentrale bundeseinheitliche Vorgaben und Mindestanforderungen definiert werden müssen. Um Doppelinvestitionen auf Unternehmens- und Verwaltungsseite zu vermeiden, muss das avisierte Meldesystem von vornherein mitgedacht werden. Die Anforderungen an sichere

datenschutzkonforme Übermittlungs-/Übertragungswege und Kommunikationskanäle von privaten eRechnungsplattformen an das staatliche Portal bzw. der eRechnungsplattformen untereinander müssen geklärt und die Frage einer etwaigen Zertifizierung privater Plattformen bzw. Anbieter einer Rechnungssoftware beantwortet werden. Vor dem Hintergrund der negativen Erfahrungen und drastischen zeitlichen Verzögerungen bei der Zertifizierung von technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) im Zuge der Kassenfiskalisierung sollte u. E. von einer Zertifizierung abgesehen werden. In Deutschland und im Ausland bestehen bereits Erfahrungen mit der eRechnung, die genutzt werden sollten. Es bietet sich ggf. an, hinsichtlich der staatlichen eRechnungsaustauschplattform, an die bestehenden Rechnungseingangsplattformen des Bundes (ZRE bzw. OZG-RE) anzudocken und diese entsprechend auszubauen. Ein strategisches Gesamtbild ist bisher nicht erkennbar.

Hybride Formate (ZugFeRD) haben sich im Rahmen des B2G-Austauschs etabliert und können dazu beitragen, die flächendeckende Umstellung der eRechnung im B2B-Bereich und eine automatisierte Weiterverarbeitung zu erleichtern. Es bedarf ferner eines Bestandsschutzes für bisher getätigte Investitionen in eRechnungsstrukturen, indem an bestehende Systeme angeknüpft wird und diese ggf. in modifizierter Form weiterhin genutzt werden können. Das Schreiben des BMF vom 2. Oktober 2023 weist insoweit in die richtige Richtung.

Des Weiteren bedarf es niederschwelliger staatlicher IT-Angebote, etwa in Form von Zurverfügungstellung von Visualisierungssoftware, insbesondere für KMU. Der mit der Einführung der verpflichtenden eRechnung verbundene Aufwand muss in einem angemessenen Verhältnis zu den mit der eRechnung verbundenen Zwecken stehen (vgl. insoweit auch BR-Drs. 433/23 (B), S. 52). Die kostenlose Bereitstellung von Software für den Empfang, die Lesbarkeit und die Ausstellung von Rechnungen könnte den Unternehmen helfen, den finanziellen, organisatorischen und personellen Aufwand zu reduzieren und effizientere Geschäftsprozesse zu etablieren. Nur so kann die Akzeptanz für die Umstellungsprozesse gestärkt werden. Es sollte von staatlicher Seite ein Interesse bestehen, eine große Zufriedenheit bei den Unternehmen und den Bürgern bei der Einführung der eRechnung von Anfang an zu unterstützen und Unsicherheiten, die immer bei der Einführung von neuen Prozessen entstehen, so gering wie möglich zu halten.

Es bestehen Zweifel, ob dieses Interesse vorliegt und insbesondere die bisherigen IT-seitigen Entlastungsmaßnahmen für KMU ausreichen. Wir regen daher erneut und mit Nachdruck die Einrichtung von interdisziplinären Arbeitsgruppen unter der Verantwortung des BMF an, in denen alle relevanten noch offenen Aspekte aufgegriffen werden. So können auf einer breiten Basis Vorschläge für die technischen und rechtlichen Rahmenbedingungen sowie hinreichende Entlastungsvorschläge für KMU erarbeitet werden.

Aus Sicht des Berufsstandes der Steuerberater ist ein Festhalten an dem bisherigen Zeitplan für die Einführung der eRechnung grundsätzlich wünschenswert. Aufgrund der aufgezeigten noch zu klärenden Aspekte und teils dringender Appelle aus der Mandantschaft der Steuerberater, insbesondere der KMU, sollte eine Verschiebung der Einführung bis zur Klärung der vorstehenden Aspekte jedoch in Erwägung gezogen werden. Der Bundesrat etwa (vgl. BR-

Drs. 433/23 (B), S. 52) spricht sich für eine Verschiebung der Einführung der verpflichtenden eRechnung um 2 Jahre aus. Der Empfang der eRechnungen soll demnach erst am 1. Januar 2027 verpflichtend werden. Da sich auf EU-Ebene ebenfalls eine Verschiebung des Zeitplans für den ViDA-Richtlinienvorschlag abzeichnet, wäre ein zeitlicher Vorlauf vor der Einführung eines Meldesystems und damit auch eine einjährige Erprobungsphase weiterhin gewährleistet. Sollte eine Verschiebung der Einführung der eRechnung auf den B2B-Bereich erfolgen, müssen weitere Ausnahmen und eine gestaffelte Einführung auf der Ausstellerseite im Gegenzug zwingend gestrichen werden.

Zu Nr. 1 – § 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2, 3 und 6 Satz 2 UStG-E

- Nr.1 a): § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG-E

Nach dem Regierungsentwurf wird zwischen der Übermittlung einer eRechnung und der Übermittlung einer sonstigen Rechnung unterschieden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 UStG-E). Bisher können Rechnungen auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers elektronisch übermittelt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 7 UStG).

Unklar ist in diesem Zusammenhang, wie nunmehr der Begriff der Übermittlung verstanden werden kann. Statt einer elektronischen Übermittlung einer Rechnung wie bisher nach dem Gesetzestext ist nunmehr von der Übermittlung einer eRechnung die Rede. Nach Abschnitt 14.4 Abs. 2 Satz 3 UStAE können „Elektronische Rechnungen ... z. B. per E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang) oder De-Mail (vgl. De-Mail-Gesetz vom 28. April 2011, BGBl. I 2011, S. 666), per Computer-Fax oder Faxserver, per Web-Download oder per EDI übermittelt werden.“ Zunächst fällt in diesem Zusammenhang auf, dass der UStAE insoweit, genau wie jetzt der Gesetzentwurf, von der Übermittlung von eRechnungen spricht. Somit stellt sich die Frage, ob es auch künftig als Übermittlung einer eRechnung anzusehen ist, wenn eine Rechnung nach den Vorgaben des Abschnitts 14.4 Abs. 2 Satz 3 UStAE übermittelt wird.

Hier bedarf es aus Sicht der BStBK einer Klarstellung. Es muss deutlich werden, welche Übertragungswege bis zur Implementierung staatlicher und privater eRechnungsaustauschplattformen greifen und wie die Übertragungswege anschließend ausgestaltet werden sollen.

- Nr. 1 a): § 14 Abs.1 Satz 3 und 4 UStG-E – Definition der eRechnung

Die eRechnung wird in § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG-E neu definiert. Eine eRechnung ist demnach eine Rechnung, die „... in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht.“ Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG-E muss „... die elektronische Rechnung der europäischen Norm für elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. Mai 2014, S. 1) entsprechen.“ Die Definition entspricht nicht der Definition im ViDA-Richtlinienvorschlag in Art. 217 MwStSystRL-E. Dort wird zudem gefordert, dass sie „die nach der Richtlinie erforderlichen Angaben enthält.“ Artikel 217

MwStSystRL-E stellt in seiner Formulierung damit sicher, dass in der eRechnung alle Pflichtangaben enthalten sind. Es stellt sich die Frage, ob die abweichende Formulierung in Deutschland Absicht ist und gegenüber dem Richtlinienentwurf nur reduzierte Angaben in der Rechnung aufzunehmen sind.

Aus Sicht der BStBK sollte die Definition in § 14 Abs. 1 Satz 3 UStG-E um einen Verweis auf § 14 Abs. 4 UStG erweitert werden und in einer Gesetzesbegründung die Gründe für die Abweichung vom Richtlinienentwurf dargelegt werden. Mit Inkrafttreten der Richtlinie wären dann ggf. Anpassungen des 14 Abs. 4 UStG notwendig, um einen Gleichlauf der Pflichtangaben zu gewährleisten.

Der Begriff der eRechnung ist zudem dahingehend unklar, ob eine eRechnung ausschließlich der genannten europäischen Norm entsprechen muss oder ob auch andere Rechnungsformate zulässig sind. Nach dem Entwurf ist eine sonstige Rechnung eine Rechnung, „die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird“. Diese Formulierung spricht dafür, dass eine eRechnung ausschließlich der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung entsprechen muss und keine alternativen Formate zulässig sind.

Artikel 218 Satz 3 MwStSystRL-E gibt durch die Formulierung „lassen die Ausstellung elektronischer Rechnungen zu, die der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste von Syntaxen gem. der Richtlinie 2014/55/EU des Europäischen Parlaments und des Rates entsprechen“ Raum für andere strukturierte Formate, auf welche sich der leistende Unternehmer und Leistungsempfänger geeinigt haben. Entscheidend kommt es u. E. darauf an, dass andere Formate die Vorgaben der CEN-Norm EN 16931 und damit die geplante automatisierte umsatzsteuerliche Meldepflicht erfüllen können.

Die Definition des § 14 Abs.1 Satz 3 UStG-E sollte dementsprechend dringend angepasst und eine technologieoffene Formulierung gefunden werden.

Aus Sicht der BStBK müssen von der Definition auch hybride Formate umfasst sein, bei denen der strukturierte Anteil der CEN-Norm entspricht. Andernfalls wären bereits etablierte hybride Formate trotz CEN-Norm-Konformität nicht mehr nutzbar. In Frankreich wird es so gehandhabt und damit umfangreicher Bestandsschutz für zuvor getätigte Investitionen gewährt. Mit Schreiben vom 2. Oktober 2023 hat das BMF klargestellt, dass Rechnungen nach dem XStandard und ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1 Rechnungen in einem strukturierten elektronischen Format darstellen. Wir regen gleichwohl eine Klarstellung auch in der Gesetzesbegründung an.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass es bei der Verwendung der CEN-Norm EN 16931 verschiedene Konformitätsstufen gibt, die der CEN-Norm EN 16931 i. S. d. Satzes 4 „entsprechen“. Die Konformitätsstufen sind notwendig, um branchenspezifische Informationen oder Konkretisierungen korrekt und strukturiert in der eRechnung abbilden zu können.

Innerhalb dieser Konformitätsklassen gibt es damit Raum für Individualisierung, was wiederum zu einer Vielzahl von im Grunde der CEN-Norm EN 16931 entsprechenden und somit gesetzkonformen Formaten führen würde. Einer automatisierten Weiterverarbeitung im Rechnungseingangs-, Rechnungsausgangs- und Deklarationsprozess inkl. Visualisierung und Validierung der elektronischen Rechnungsformate stünde dies entgegen. Im Extremfall könnten individuelle Formate zwischen Rechnungssteller und Rechnungsempfänger entstehen, die auch individuell interpretiert und weiterverarbeitet werden müssten. Aus diesem Grund sind konkrete Vorschriften zum Einsatz der jeweiligen Konformitätsstufen zwingend erforderlich. Die zulässigen Formate in den jeweiligen Konformitätsstufen sind dringend zu standardisieren und von einer zentralen Stelle (z. B. KoSIT und FeRD) zu koordinieren.

Um eine automatisierte Weiterverarbeitung im Rechnungsaustausch sicherstellen zu können, ist es zudem notwendig, sich auf europäischer Ebene für die Standardisierung des Rechnungsdatensatzes einzusetzen. Es ist zwingend erforderlich, die weiterverarbeitungsrelevanten Informationen im Rechnungskernsatz der CEN-Norm EN 16931 exakt zu definieren und zu standardisieren, um den Interpretationsspielraum bei der Auslegung enthaltener Rechnungsinformationen möglichst gering zu halten. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Verwendung der Typecodes für die Rechnungstypen (380, 381, 384 und 386) in Verbindung mit den Vorzeichen bei Rechnungspositionen und Positionssummen erforderlich, um den aktuell bestehenden Interpretationsspielraum in der CEN-Norm EN 16931 zu beseitigen. Darüber hinaus sind einige weiterverarbeitungsrelevante Informationen derzeit nur unstrukturiert über Freitextfelder abbildbar (z. B. Abschlagsschlussrechnungen und deren umsatzsteuerliche Würdigung, die Referenzierung von mehreren vorangegangenen Abschlagsrechnungen und die Abbildung von Skonto). Dieser beispielhaften nicht abschließenden Aufzählung von heute schon aus der Praxis bekannten Problemstellungen könnte durch den Einsatz von zusätzlichen Feldern in Kombination mit ergänzenden Business Rules entgegengewirkt werden.

Die Arbeiten zur Anpassung der Norm auf europäischer Ebene sind daher von zentraler Bedeutung und sollten vor der Einführung der verpflichtenden eRechnung, d. h. auch der Empfangsverpflichtung, abgeschlossen sein. Wie in der Vorbemerkung bereits ausgeführt, dauern die Arbeiten an den wesentlichen Voraussetzungen der Norm bis mindestens Ende 2024 an. Die Softwaredienstleister können erst im Jahr 2025 mit der Umsetzung beginnen.

Eine Verschiebung des Einführungsdatums sollte daher in Erwägung gezogen werden.

- Nr. 1c: § 14 Abs. 6 Satz 2 UStG-E – Verordnungsermächtigung

Wir begrüßen die in den Regierungsentwurf neu aufgenommene Verordnungsermächtigung zur Regelung näherer Bestimmungen zur Ausgestaltung des strukturierten elektronischen Formats einer eRechnung. Ausweislich der Gesetzesbegründung wurde die Verordnungsermächtigung aufgenommen, um mögliche Änderungen der MwStSystRL hinsichtlich der Anforderungen an eine eRechnung und Anpassungen des CEN-Formats EN 16931 auch im Hinblick auf das zukünftige Meldesystem kurzfristig umsetzen zu können. In einer entsprechenden Verordnung können demnach die technischen Rahmenbedingungen des Formats ausgeführt und ggf. auch nachjustiert werden.

Zu Nr. 5: § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 1 UStG-E – Erprobungsphase

Die Einführung einer Erprobungsphase entspricht einer Forderung der BStBK und ist im Grundsatz zu begrüßen. Allerdings ist es essentiell, dass zuvor – wie vielerseits angeregt – grundsätzliche bisher offene Fragestellungen verbindlich beantwortet werden, um die administrative und technische Umsetzung durch die Softwarehersteller und Unternehmen überhaupt erst zu ermöglichen. Andernfalls wird die Erprobungsphase weitestgehend ins Leere laufen.

Unklar ist etwa, wie das geplante bundesweit einheitliche Meldesystem zur Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen ausgestaltet werden soll. Notwendig ist eine verbindliche Vorgabe der technischen Rahmenbedingungen für die Rechnungsaustauschplattformen, die Definition der Übermittlungswege bzw. Übertragungsnetzwerke und die Anpassung der CEN-Norm EN 16931. Um Bestandsschutz in bereits getätigte Investitionen zu gewährleisten, muss die Frage geklärt werden, inwiefern vorhandene Strukturen und Formate weiterhin genutzt werden können.

Insbesondere KMU müssen jedoch bei der Umstellung durch ein kostenlos zur Verfügung gestelltes staatliches Tool zur Visualisierung des strukturierten Datensatzes unterstützt werden. Es sollte zudem an etablierte hybride Formate wie ZUGFeRD, die neben CEN-Normkonformen strukturierten Daten im XML-Format zusätzlich eine PDF-Ansicht vorsehen, angeknüpft werden. Erst wenn diese grundlegenden technischen Rahmenbedingungen und Standardisierungsfragen vorliegen, sollte eine Testphase in Kraft treten.

Die Regelung sieht bisher vor, dass für einen in 2025 ausgeführten Umsatz befristet bis zum 31. Dezember 2025 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Bei Ausstellung einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf es jedoch der Zustimmung des Empfängers. Die Vorschrift erstreckt sich demnach nicht auf die Verpflichtung des Leistungsempfängers, bereits ab dem 1. Januar 2025 eRechnungen empfangen zu können. Korrespondierend zu einer etwaigen zeitlichen Verschiebung der Einführung der obligatorischen eRechnung (vgl. Forderung des Bundesrates in BR-Drs. 433/23 (B), S. 52), müsste sich auch die Erprobungsphase verschieben.

Zu Nr. 5: § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 UStG-E – Umsatzbezogene Staffelung auf Ausstellerseite

Die in § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 UStG-E geregelte zeitliche Staffelung der eRechnungsverpflichtung für KMU mit einem Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr von nicht mehr als 800 000,00 € lehnen wir ab. Die Regelung führt zu nicht praktikablen Abgrenzungsschwierigkeiten. Es stellt sich etwa die Frage, wie der Rechnungsempfänger die Umsatzhöhe des leistenden Unternehmers und damit die Berechtigung zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung überprüfen kann. Die Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers sind bei unberechtigter Ausstellung einer sonstigen Rechnung durch den Leistenden unklar.

Unseres Erachtens bedarf es im Falle einer Verschiebung der Einführung der verpflichtenden eRechnung im B2B-Bereich (vgl. insoweit die Forderung des Bundesrates) keiner Parallelverschiebung der Ausnahmen auf Ausstellerseite. Sofern die erforderlichen Rahmenbedingungen zu einem etwaigen neuen Einführungszeitpunkt vorliegen, sollte eine 1-jährige Erprobungsphase genügen.

Beabsichtigt der Gesetzgeber indessen, an der Ausnahmeregelung festzuhalten, bedarf es zumindest einer Vertrauensschutzregel, die den Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers sicherstellt.

Zu Nr. 5: § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 3 UStG-E – EDI-Verfahren

Für einen in den Jahren 2026 und 2027 ausgeführten Umsatz kann gem. § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 2 UStG-E befristet bis zum 31. Dezember 2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28. Dezember 1994, S. 98, EDI-Verfahren) übermittelt wird. Dies bedarf der Zustimmung des Empfängers.

Ausweislich der Gesetzesbegründung wird mit dem vorgetragenen Anliegen von Teilen der Wirtschaft nach einer übergangsweisen weiteren Verwendung des EDI-Verfahrens entsprochen. Unseres Erachtens ist eine Übergangsfrist jedoch nicht ausreichend. Eine Abschaffung von EDI-Verfahren (EDIFACT) würde zu unverhältnismäßigen Umstellungskosten der Unternehmen führen und ist auf Basis des Richtlinienvorschlags der EU-Kommission nicht erforderlich. Es ist lediglich sicherzustellen, dass steuerrelevante Daten extrahiert und CEN-Normkonform übermittelt werden können. Die EDI-Verfahren sollten unter diesen Voraussetzungen daher dauerhaft erhalten bleiben. Darüber hinaus sollten auch andere etablierte strukturierte eRechnungsformate zwischen Geschäftspartnern zulässig sein, sofern diese CEN-Normkonformität sicherstellen.

Wie bereits aufgezeigt, hat das BMF mit Schreiben vom 2. Oktober 2023 auf diese Forderung reagiert und die Weiterverwendung des EDI-Verfahrens über 2027 hinaus in Aussicht gestellt.

In § 27 Abs. 39 Satz 1 Nr. 3 UStG-E müsste dann nur noch sichergestellt werden, dass EDI-Verfahren bis zur Einführung eines Meldesystems auch ohne die Möglichkeit der CEN-Normkonformen Datenextrahierung weiterverwendet werden dürfen.

Artikel 30: Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung

Zu Nr. 1 und Nr. 2: § 33 und § 34 Abs. 1 UStDV-E – Ausnahmen für Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

Aus Sicht des Berufsstandes der Steuerberater sollte die Umsetzung der Einführung eines Systems von eRechnungen im B2B-Bereich, ohne Ausnahmen für Kleinbetragsrechnungen i. S. d. §§ 33, 34 UStDV erfolgen, da Abgrenzungsfragen in der Praxis zu Schwierigkeiten und rechtlicher Unsicherheit führen.

Ein Festhalten an den Ausnahmen hätte zur Folge, dass Parallelprozesse in den Unternehmen aufrechterhalten bleiben, die einen hohen Aufwand verursachen und keine Impulse für eine zügige Umstellung und Digitalisierung setzen. Die Effizienzvorteile der eRechnung fallen damit für die Bagatellfälle weg. Zudem sehen die ab dem 1. Januar 2028 vorgesehenen auf Basis der eRechnung avisierten Berichtspflichten nach Art. 262 ff. MwStSystRL-E auf EU-Ebene keine betragsmäßigen Ausnahmen vor.

Der Wegfall der Vereinfachungsregelungen darf bei den Unternehmen indessen keinesfalls zur Versagung des Vorsteuerabzugs mangels eRechnung führen, obwohl sie die Eingangsleistungen für das Unternehmen verwenden. Es bedarf daher korrespondierender und verpflichtender Anpassungen. Wenn die Regelung in § 34 UStDV wegfällt, müsste z. B. im Personennahverkehr sichergestellt werden, dass Geschäftsreisende neben ihren Fahrausweisen zusätzlich auch eine eRechnung für ihre geschäftlich unternommene Fahrt erhalten können. Der Wegfall der Vereinfachungsregelung des § 33 UStDV erfordert eine Anpassung der Kassensysteme, um diese e-rechnungsfähig zu machen. Betroffen wären neben Restaurants und Tankstellen auch „normale“ Super- und Verbrauchermärkte, in denen der Unternehmer gelegentlich kleinere Einkäufe tätigt.

Die von der BStBK geforderte Unterstützung für KMU muss primär auf der IT-Seite liegen. Technische Lösungen, die den Rechnungsausstellungsprozess im Bagatellgeschäft vereinfachen, sind bereits vorhanden und im Ausland (etwa in Italien) längst im Einsatz. Apps mit QR-Code, die den Empfänger der Rechnung als Unternehmer ausweisen, haben sich dort für die Unterscheidung des B2B- vom B2C-Geschäft etabliert. Es sollte dementsprechend auf die Erfahrungen im Ausland, insbesondere in Italien bzw. der italienischen Softwareunternehmen, zurückgegriffen werden. Auch die Corona-WarnApp bietet eine datenschutzrechtliche Struktur, die genutzt werden kann. Kassensysteme müssten dementsprechend um Scan-Möglichkeiten erweitert werden. Wichtig ist, dass die IT-Lösungen niedrigschwellig, kostengünstig und damit ressourcenschonend zu erhalten sind.

Artikel 32 und 33: (Weitere) Änderung des Forschungszulagengesetzes

Die Anpassungen im Forschungszulagengesetz werden von uns begrüßt und unterstützt. Dies gilt sowohl für die in Artikel 30 vorgesehene rückwirkende Ermächtigung zur Übermittlung von anonymisierten Daten für Forschungszwecke als auch für die Verbesserung der

Förderbedingungen ab 2024. Mit der Förderung der Anschaffung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für Forschungszwecke verwendet werden, wird eine Lücke geschlossen und ein Nachteil der deutschen Forschungsförderung im Vergleich zum Ausland beseitigt. Positiv sind auch die Anhebung des Höchstbetrags der Bemessungsgrundlage sowie die Möglichkeit der Berücksichtigung der Forschungszulage bei den Einkommensteuervorauszahlungen.

Artikel 39: Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes

Wir begrüßen den in § 23 GrEStG nunmehr vorgesehenen Absatz 25. Diese Anpassung ist notwendig, um die Nachbehaltensfristen des § 5 Abs. 3 Satz 1, § 6 Abs. 3 Satz 2 und § 7 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht zu verletzen. Allerdings verhindern die bislang avisierten Änderungen kein Leerlaufen der §§ 5 Abs. 1 und 2, 6 Abs. 3 Satz 1 und 7 Abs. 2 GrEStG für Übertragungen ab dem 1. Januar 2024. Wir regen daher dringend an, auch für Übertragungen ab dem 1. Januar 2024 eine rechtssichere gesetzliche Regelung zu treffen, um eben dieses Leerlaufen der §§ 5 Abs. 1 und 2, 6 Abs. 3 Satz 1 und 7 Abs. 2 GrEStG zu verhindern (vgl. auch Stellungnahme Bundesrat, BR-Drs. 433/23 (B)). Denn es bedarf umgehend Planungssicherheit für die Praxis, wie mit Übertragungen ab dem 1. Januar 2024 umzugehen ist. Zumindest bedarf es einer Übergangsregel, um beispielsweise über mehrere Jahre begangene – und bereits aktuell laufende – Unternehmensübertragungen nicht zu behindern. Unternehmensnachfolgen erfolgen nicht kurzfristig. Sie werden langfristig vorbereitet bzw. in Stufen durchgeführt. Es ist bereits jetzt schwer für die Unternehmen Nachfolger zu finden. Ein weiteres Hemmnis zur Unternehmensnachfolge aufgrund fehlender Übergangsfristen sollte vermieden werden.

Artikel 42: Änderung des EU-Amtshilfegesetzes

Die Änderungen in dem EU-Amtshilfegesetz hinsichtlich der gleichzeitigen Prüfungen gem. § 12 EU-Amtshilfegesetz und der zusätzlichen Aufnahme von § 12a EU-Amtshilfegesetz zu gemeinsamen Prüfungen sind im Grundsatz zu begrüßen und entsprechen einer richtlinienkonformen Umsetzung. Insbesondere die klarstellende Unterscheidung zwischen einer gleichzeitigen und einer gemeinsamen Prüfung ist zu befürworten. Die Verfahren stellen für Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung gleichermaßen eine Chance dar, die Prüfung grenzüberschreitender Konstellationen effizienzsteigernd auszugestalten. Ziel dieser gleichzeitigen bzw. gemeinsamen Prüfungen ist es, zu einer einvernehmlichen Feststellung des entscheidungserheblichen (grenzüberschreitenden) Sachverhalts zu gelangen. Streitvermeidung ist gegenüber einer späteren Streitbeilegung eine ressourcensparende Vorgehensweise. Auch vor dem Hintergrund der aktuellen Vorhaben der EU-Kommission (bspw. der Richtlinienvorschlag zur Einführung eines hauptsitzbasierten Steuersystems für Kleinstunternehmen, kleine und mittlere Unternehmen) nehmen gemeinsame bzw. gleichzeitige Prüfungen einen immer größeren Stellenwert ein. Das Potenzial dieses Instrumentariums sollte deshalb effektiv genutzt und verbindlich festgeschrieben werden.

Gleichwohl beinhalten die vorgesehenen Änderungen einige Mängel und sollten einer Überprüfung unterzogen werden. Kooperative Verfahren zielen darauf ab, die Zusammenarbeit

zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen so auszugestalten, dass gegenseitiges Vertrauen gesteigert und Transparenz geschaffen wird. Dafür bedarf es eines Kulturwandels, insbesondere der Neuausrichtung des eigenen Selbstverständnisses der Finanzverwaltung weg von der klassischen Eingriffsverwaltung hin zu einem kooperativen Steuervollzug. In dieses Umfeld passt es nicht, wenn die Antrags- und Mitwirkungsrechte sowie die verfahrensrechtliche Stellung der Steuerpflichtigen drastisch eingeschränkt werden. Bei gleichzeitigen Prüfungen wird beispielsweise in § 12 Abs. 7 EU-Amtshilfegesetzes-E von einer Anhörung des Steuerpflichtigen abgesehen. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen andere Mitgliedstaaten dadurch nicht von einer gleichzeitigen Prüfung mit Deutschland abgehalten werden (vgl. S. 279 des Entwurfs). Unseres Erachtens sollte das Spannungsfeld zwischen hinreichender Flexibilität der Verfahren und Stellung des Steuerpflichtigen im Verfahren ausgewogener aufgelöst werden. Eine Stärkung der Rechte der Steuerpflichtigen ist daher erforderlich.

Rechtsverbindliche Ergebnisse sind zudem notwendig, um sowohl aufseiten der Steuerpflichtigen als auch aufseiten der Finanzverwaltung effizienter arbeiten zu können und Ressourcen einzusparen. Es sollte vom deutschen Gesetzgeber darauf hingewirkt werden, einen Einigungszwang für die Verfahren zu erwirken.