

Schriftliche Stellungnahme für die Öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 6. November 2023

zum Gesetzentwurf der Bundesregierung „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)“, BT-Drucksache 20/8628

und zur Stellungnahme des Bundesrates v. 20.10.2023, BR-Drucksache 433/23 (Beschluss)

Prof. Dr. Roland Ismer¹

¹ Prof. Dr. Roland Ismer MSc Econ. (LSE) ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht und Öffentliches Recht an der Friedrich-Alexander-Universität Erlangen-Nürnberg (FAU). Die vorliegende Stellungnahme baut auf verschiedenen wissenschaftlichen Beiträgen, die gemeinsam mit Quirin Jackl veröffentlicht wurden.

Vorbemerkung

Der Entwurf für das Wachstumschancengesetz sieht eine Vielzahl verschiedener steuerlicher Regelungen vor, die im Folgenden nicht umfassend erörtert werden können. Die Stellungnahme konzentriert sich daher auf ausgewählte umsatzsteuerliche Maßnahmen einerseits (A.) sowie auf klimaschutzrelevante Maßnahmen andererseits (B.).

A. Ausgewählte umsatzsteuerliche Maßnahmen

I. Umsatzsteuerliche Regelungen zur Einführung einer strukturierten elektronischen Rechnung²

1. Grundsätzliches

Der Regierungsentwurf zur Einführung einer strukturierten elektronischen Rechnung ist **grundsätzlich nachdrücklich zu begrüßen**. Eine elektronische Rechnungsstellung ermöglicht den digitalen Austausch von Rechnungen zwischen Software-Systemen von Lieferanten und Käufern. Wenn die Rechnungen strukturiert sind – also in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden – können sie medienbruchfrei automatisch und elektronisch verarbeitet werden.³ Die Einführung einer verpflichtenden elektronischen Rechnung leistet daher einerseits einen bedeutenden Beitrag zur Digitalisierung der Wirtschaft. Andererseits stellt sie einen ersten Schritt hin zu einem elektronischen Meldesystem dar. Beide Komponenten sind im Koalitionsvertrag vereinbart worden. Dort heißt es:

„Wir werden weiterhin den Umsatzsteuerbetrug bekämpfen. Dieser Weg soll in Zusammenarbeit mit den Ländern intensiviert werden. Wir werden schnellstmöglich ein **elektronisches Melde-system** bundesweit einheitlich einführen, das für die **Erstellung, Prüfung und Weiterleitung von Rechnungen** verwendet wird.

So senken wir die Betrugsanfälligkeit unseres Mehrwertsteuersystems erheblich und modernisieren und entbürokratisieren gleichzeitig die Schnittstelle zwischen der Verwaltung und den Betrieben. Wir werden uns auf EU-Ebene für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem einsetzen

² Die nachfolgenden Ausführungen basieren auf Ismer/Jackl, UR 2023, ***.

³ Vgl. Richtlinie 2014/55/EU, die eine Verpflichtung für Behörden zum Empfang elektronischer Rechnungen schafft.

(z. B. Reverse-Charge).“ (Koalitionsvertrag, S. 167; Hervorhebung nur hier)

Gerade für die Unternehmen verspricht die Einführung einer elektronischen Rechnung ganz erhebliche Vorteile (a.).⁴ Hingegen wird den unmittelbaren Interessen des Fiskus noch stärker durch die – spätere – Einführung eines Meldesystems Rechnung getragen (b.). Diese Vorteile sind im Kontext mit den Entwicklungen in den anderen Mitgliedstaaten, aber auch darüber hinaus sowie den Arbeiten auf europäischer Ebene zu sehen (b.).

a) Vorteile für die Unternehmen

Aus Sicht der Unternehmen sind in erster Linie **Effizienzgewinne** zu nennen: Strukturierte elektronischen Rechnungen bringen die Chance auf eine Abkehr vom Papier mit sich. Rechnungen müssen nicht mehr gedruckt und per Post oder E-Mail versandt werden. Beim Empfänger brauchen sie nicht mehr manuell oder über OCR-Scanner neu erfasst werden. Vielmehr stehen die Daten in aufbereiteter Form zur Verfügung und können weiterverarbeitet werden. Dies vermeidet nicht nur Fehlerquellen, sondern spart im Rechnungswesen der beteiligten Unternehmen erheblich an Arbeit, die anderweitig produktiver eingesetzt werden kann.

Zudem können solche Rechnungen auch **deutlich sicherer** sein. Das Risiko von E-Mail-Betrug und von Ransomware-Angriffen, das bei Emails mit Anhängen besteht, wird erheblich vermindert. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Rechnung nicht per E-Mail verschickt wird, sondern direkt ein entsprechender Übertragungskanal verwendet wird.

Für die Unternehmen versprechen die elektronische Rechnungsstellung und als Kehrseite der Erhalt elektronischer Rechnungen ferner eine bessere **datengestützte Entscheidungsfindung**. Es liegen viel schnellere, genauere und vollständigere Daten vor, die bessere Entscheidungen in Echtzeit für Cashflow, Beschaffung und Lagerverwaltung unterstützen.

Schließlich ist eine elektronische Rechnung auch **ressourcenschonend** und damit umweltfreundlich – weshalb die Thematik in Skandinavien auch unter dem Stichwort „Grüne Rechnung“ diskutiert wird: Das E-Invoicing macht Papier überflüssig. Damit

⁴ Zu diesen Vorteilen s. etwa Australian Government (2020), Options for mandatory adoption of electronic invoicing by businesses, Public Consultation Document.

verbraucht es weniger Energie und Ressourcen und minimiert den physischen Lagerplatz.

b) Vorteile für den Fiskus

Aus Sicht des Fiskus verspricht die elektronische Rechnung ebenfalls erhebliche Vorteile, insbesondere dann, wenn bestimmte Übertragungswege für die elektronischen Rechnungen vorgesehen werden. In erster Linie ist hier zu nennen, dass dann bestimmte Formen des Vorsteuerbetrugs ausscheiden. Es ist beispielsweise derzeit möglich (wenngleich mit Blick auf Urkundenfälschung und Steuerhinterziehung strafbar), ohne Beteiligung des Leistenden Rechnungen zu fälschen und auf dieser Grundlage einen Vorsteuerabzug in Anspruch zu nehmen. Die technologischen Möglichkeiten dazu sind in den letzten Jahren immer verbreiteter geworden. Hingegen kann bei den elektronischen Rechnungen ein die Authentizität verbürgenden Übermittlungsweg vorgesehen werden, der solche Fälschungen ausschließt. In Italien beispielsweise schließt die Übermittlung der Rechnung über die Plattform der Finanzverwaltung solche Fälschungen aus. Aber auch in Frankreich, das eine Übermittlung auch auf anderen Wegen zulässt, verringern Vorgaben für die Vertrauenswürdigkeit der Übermittelnden das Risiko, dass ein Vorsteuerabzug aus nicht von tatsächlich Leistenden erstellten Rechnungen in Anspruch genommen wird.

Darüber hinaus bieten die elektronischen Rechnungen eine Grundlage für künftige Meldesysteme, bei denen den Finanzverwaltungen Umsätze (und nicht wie bisher Saldogrößen) gemeldet werden können. Diese Meldesysteme können entweder wie in Italien bereits durch die Übermittlung auf der Plattform der Finanzverwaltung aufbauen oder sich auf einen Teil der in der Rechnung enthaltenen Daten beschränken. Die derart gewonnenen Datenseen können dann zeitnah mit technologischen (KI-) Lösungen ausgewertet werden, was eine verbesserte Betrugsbekämpfung verspricht. Allerdings ist hier darauf zu achten, dass daraus keine Diskriminierung bestimmter Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern resultieren darf.

Schließlich können die gewonnenen Daten auch dafür genutzt werden, dem Staat gleichsam in Echtzeit ein Bild von der Gesamtwirtschaftslage zu vermitteln, und damit die empirische Grundlage für wirtschaftspolitische Maßnahmen deutlich verbessern.

Am Rande sei darauf hingewiesen, dass diese Vorteile **auch und gerade den steuererhlichen Unternehmen zugutekommen**. Denn dadurch wird die Möglichkeit von

Umsatzsteuerbetrug eingedämmt. Damit wird der Wettbewerbsvorteil von nicht steuererhlichen Unternehmen beseitigt. Zugleich kann ein gegebenes Steueraufkommen mit geringeren Steuersätzen erzielt werden

c) Zusammenhang zu Arbeiten auf europäischer Ebene

Zahlreiche EU-Mitgliedstaaten haben bereits Regeln zur Erstellung strukturierter elektronischer Rechnungen eingeführt oder planen dies. Namentlich Italien betreibt seit einigen Jahren mit großem Erfolg eine staatliche Rechnungsaustauschplattform. Darüber hinaus hat namentlich Frankreich bereits die gesetzlichen Grundlagen für die Einführung einer elektronischen Rechnung geschaffen. Weitere Mitgliedstaaten haben vergleichbare Maßnahmen, allerdings jeweils mit länderspezifischen Besonderheiten, bereits beschlossen oder erwägen diese.⁵

Die parallelen nationalen Systeme haben indessen zu einer gewissen Zersplitterung der Regeln geführt, was eine gewisse Gefahr für das Funktionieren des Binnenmarktes heraufbeschwört. Dementsprechend hat die Europäische Kommission im Dezember 2022 einen Vorschlag für die Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vorgelegt, mit dem Vorschriften für strukturierte elektronische Rechnungen geschaffen werden sollen. Zugleich werden die Grundlagen für Meldesysteme jedenfalls für grenzüberschreitende Umsätze gelegt, wobei diese Regelungen erst deutlich später – nach dem Richtlinien-vorschlag ist 2028 anvisiert – in Kraft treten sollen.

Anders als andere Mitgliedstaaten hat Deutschland die Entwicklungen auf europäischer Ebene abgewartet. Zwar ist die Richtlinie bisher noch nicht verabschiedet worden. Indessen sind die Grundzüge nunmehr klar, so dass Deutschland ein eigenes System jedenfalls im Bereich der elektronischen Rechnungen einführen kann. Bei den Meldesystemen gibt es hingegen weniger Klarheit, so dass insoweit zunächst noch abgewartet werden sollte.

2. Verbleibende Herausforderungen bei der elektronischen Rechnung

Allerdings ist zu beachten, dass die Unternehmen heterogen sind. Insbesondere gilt es, Sondersituationen zu berücksichtigen. Dabei ist zu unterscheiden zwischen Unternehmen, die bisher eher digitalisierungsfern aufgestellt sind, und anderen, tendenziell größeren Unternehmen, die seit jeher digitale Plattformen betrieben haben, auf denen sie

⁵ Vgl. dazu die aktuelle Zusammenstellung des Osservator Digital des Politecnico di Milano, abrufbar unter ***.

Rechnungen ausgetauscht haben. Während erstere niedrigschwellig heranzuführen sind, werden letztere ihre tradierten Plattformen weiterführen wollen.

a) Nach Änderungsvorschlag Regelung akzeptabel mit Blick auf die digitalaffinen Unternehmen

Der Regierungsentwurf enthielt eine relativ restriktive Bestimmung der zulässigen Formate. Danach wären insbesondere EDI-Formate nur übergangsweise noch zulässig gewesen. Dies hätte gerade die digitalaffinen Unternehmen, die in ihrem wirtschaftlichen Netzwerk bereits Rechnungen digital austauschen, stark belastet. Diese Belastung wäre unverhältnismäßig gewesen mit Blick auf die Ziele der Maßnahme. Es reicht vielmehr aus, wenn alle diese Unternehmen in der Lage sein müssen, elektronische Rechnungen im standardisierten Format zu empfangen und zu versenden und nach Einführung des Meldesystems Daten aus allen Transaktionen – also auch solchen, für die eine Rechnung in einem abweichenden Format vereinbart wurde – an die Finanzbehörden gemeldet werden können.

b) Fortbestehender Bedarf für kleinere Unternehmen

Die Effizienzvorteile dürften zwar auf längere Sicht auch gerade bei den kleinen Unternehmen, die noch papierbasiert arbeiten, sehr groß sein. Das gilt etwa in solchen Unternehmen im (allerdings in sich wiederum auch sehr heterogenen) Bereich des Handwerks, wo die Buchführung noch wenig digitalisiert ist und wo noch keine vertieften Kenntnisse in diesem Bereich vorhanden sind. Gleichzeitig ist für diese die Umstellung deshalb zunächst auch die größte Hürde. Insbesondere bestehen hier Bedenken, dass erhebliche Investitionen in IT-Infrastruktur erforderlich werden. Die Erfahrungen aus Italien zeigen, dass über eine gezielte Förderung und Programme zugunsten dieser Unternehmen nachgedacht werden sollte. Insbesondere sollte sichergestellt werden, dass Unternehmen mit einer geringen Anzahl von Eingangs- und Ausgangsrechnungen nicht überproportional belastet werden.

Daher sollte der Staat sicherstellen, dass kostenlose Programme zum Ansehen von elektronischen Rechnungen (sogenannte „Viewer“) ebenso zur Verfügung stehen wie einfache sehr kostengünstige oder sogar kostenfreie Programme zum Erstellen von elektronischen Rechnungen. Der Staat braucht die Programme nicht selbst zur Verfügung zu stellen. Zwar verfügt er mit ELSTER über ein leistungsfähiges System. Zwingend erforderlich ist dies aber nicht. Vielmehr reicht aus, wenn private Wirtschaftssubjekte die Programme zur Verfügung stellen; entsprechende Viewer gibt es bereits jetzt kostenlos.

Die Rechnungserstellungsprogramme könnten – wie dies in der Vergangenheit mit den Programmen für die Erklärung zur Einnahme-Überschuss-rechnung der Fall war – mit ohnehin am Markt verbreiteten Produkten gemeinsam zur Verfügung gestellt werden. Alternativ könnten Buchhaltungsprogramme um Module zur Erstellung elektronischer Rechnungen ergänzt werden. Einer dieser beiden Wege dürfte für die meisten Unternehmen gangbar sein. Jenseits dessen kommt die Nutzung von spezialisierten Tools in Betracht, die allerdings den Nachteil haben, dass sie regelmäßig nicht mit den vorgeannten Programmen verknüpft sind, so dass die Daten gegebenenfalls eingelesen werden müssten.

c) Möglichst keine Verschiebung

Vor diesem Hintergrund erscheint die vom Bundesrat angeregte Verschiebung um zwei Jahre nicht angezeigt. Die Finanzbehörden müssen hier noch nicht tätig werden. Die Unternehmen hingegen können, so sie den großen Digitalisierungssprung nicht sofort machen wollen, sich auf niederschwellige Lösungen einlassen. Damit wären – angesichts des ohnehin regelmäßig bestehenden Erfordernisses, Steuerdaten digital zu übermitteln – grundsätzlich keine unzumutbaren Belastungen verbunden. Eine Verschiebung hingegen würde den wichtigen Digitalisierungsschritt für Deutschland verzögern. Auch ist nicht gesagt, dass am Ende dieser Frist die Situation für die Nachzüglerunternehmen besser wäre als jetzt.

d) Aber intensive Kommunikation zwischen Wirtschaft und Verwaltung, idealerweise mit einem Verantwortlichen

Allerdings ist nicht zu verkennen, dass die Einführung der elektronischen Rechnung eine Herausforderung darstellen kann: Es bedarf dafür der Verbindung von steuerlichem Domänenwissen und IT-Kompetenz. Die Umstellung muss gerade für kleinere Unternehmen praktikabel sein, die ersichtlich andere Tätigkeitsschwerpunkte haben als etwa die spezialisierten Abteilungen von Großunternehmen. Neben der oben erwähnten kostenlosen Bereitstellung von kostenloser Software und Schulungen über IT-Sicherheit, gerade wenn der Versand per E-Mail-Anhang erfolgt, sollte eine intensive Kommunikation zwischen Wirtschaft und Verwaltung gesichert werden. In diesem Prozess sind dann insbesondere auch Detailfragen zu klären, die dann in Rechtsverordnungen oder Verwaltungsanweisungen Eingang finden können. Dafür ist idealerweise eine verantwortliche Person zu benennen, bei der die Fäden zusammenlaufen und die sich hauptamtlich um das Projekt der Einführung der elektronischen Rechnung kümmert.

3. Verbleibende Herausforderungen bei der Einführung eines Meldesystems

Noch nicht im vorliegenden Gesetzentwurf enthalten ist die Einführung eines elektronischen Meldesystems. Dies erscheint aus mehreren Gründen akzeptabel. Erstens kann das Meldesystem zwar als Grundlage für eine erhebliche Verbesserung von Umsatzsteuerbetrag dienen. Jedoch verspricht die Einführung der elektronischen Rechnung zugleich Effizienzgewinne für die Unternehmen, die bereits jetzt erzielt werden sollten. Zweitens sind die Prozesse auf europäischer Ebene in dieser Hinsicht noch im Fluss, so dass eine Festlegung zum jetzigen Zeitpunkt die Gefahr birgt, dass die Unternehmen sich auf zwei verschiedene Systeme einstellen müssten, eines im innerstaatlichen Kontext und eines für grenzüberschreitende Leistungen im Binnenmarkt. Drittens schließlich setzt die Einführung eines elektronischen Meldesystems Arbeiten auf Seiten der Finanzverwaltung voraus. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme die dahingehenden Kapazitätsbeschränkungen der Finanzverwaltung aufgezeigt.

All dies bedeutet aber nicht, dass derzeit noch keine Schritte eingeleitet werden sollten mit Blick auf eine spätere Einführung eines Meldesystems. Denn die Wahrscheinlichkeit, dass auf europäischer Ebene eine Einigung zur Einführung eines Meldesystems und damit eine Umsetzungsverpflichtung auch in Deutschland kommt, ist groß. Zusätzlich kann in Deutschland ein Meldesystem auch für innerstaatliche Umsätze eingeführt werden. Soweit noch nicht geschehen, sollte die Finanzverwaltung dieses Projekt daher bereits jetzt durch Kapazitätsaufbau und entsprechende Arbeitsgruppen, erneut unter Einbeziehung von Repräsentanten der verschiedenen Unternehmenstypen, in Angriff nehmen.

II. Weitere umsatzsteuerliche Regelung: Frühere Beendigung der Steuersatzermäßigung für Gas und Fernwärme

Eine weitere umsatzsteuerliche Regelung enthält der Änderungsvorschlag der Koalitionsfraktionen. Danach sollen gemäß Art. 27 Nr. 2 WachstumschancenG-E in § 28 Absatz 5 und 6 Wörter 31. März 2024 durch 31. Dezember 2023 ersetzt werden. Damit würde im Ergebnis die Steuersatzermäßigung für leitungsgebundenes Gas und für Fernwärme früher als zunächst beschlossen beendet.

Die vorzeitige Beendigung der Steuersatzermäßigung ist mit Blick auf die Kontinuitäts-erwartungen der Bürger nicht unbedenklich, zumal die Änderung vergleichsweise kurz-fristig kommt. Zudem entfaltet sie ihre Wirkungen in den Monaten mit dem höchsten privaten Gasverbrauch.

Allerdings ist zu bedenken, dass die Maßnahme schon damals ersichtlich eine Notfallreaktion war, die zwar in der damaligen Zeit wegen der bestehenden Unsicherheiten und der befürchteten Preisanstiege gerechtfertigt werden konnte, aber erhebliche Nachteile mit sich brachte:

Ganz generell ist bei den Steuerermäßigungstatbeständen bei der Umsatzsteuer Zurückhaltung geboten. Denn die Ermäßigungstatbestände sind streitanfällig. Ihre Ausweitung kostet dringend benötigtes Steuersubstrat und erhöht die Verwaltungs- und Befolgungskosten. Zudem steht gerade bei Erdgas als fossilem Energieträger eine Entlastung im Widerspruch zu einer klimapolitisch an sich gebotenen verstärkten Bepreisung von CO₂-Emissionen. Jenseits der Sondersituation durch die russische Invasion der Ukraine bestehen solche Gründe an sich nicht. Denn die steuerpolitische Rechtfertigung von Steuerermäßigungstatbeständen kann nicht daran anknüpfen, ob die betreffenden Güter und Dienstleistungen existenznotwendig sind – dies ist mit Blick auf die Bestimmung des Existenzminimums als ein Minimum gesellschaftlicher Teilhabe für einen ganz großen Kreis von Gütern und Dienstleistungen der Fall. Auch die an sich überzeugendere Rechtfertigung der Ermäßigungstatbestände durch das Ziel an, die – gemessen am verfügbaren Einkommen – regressive Wirkung der Umsatzsteuer abzumildern. Mit Blick auf die erstrebte Lenkungswirkung von CO₂-Bepreisung wäre der Einsatz von verbrauchsabhängigen Subventionen kontraproduktiv. Die erstrebten Verteilungswirkungen lassen sich daher besser durch andere Ermäßigungstatbestände, etwa für Lebensmittel erreichen.

Die Rechtfertigung der Ermäßigung war zeitgebunden vor dem Hintergrund der russischen Invasion der Ukraine zu verstehen. In der Folgezeit kam es zu einem massiven Anstieg der Gaspreise. Zwar war das Existenzminimum jedenfalls durch Transferzahlungen gewährleistet. Die Umsatzsteuerermäßigung verbesserte daher nicht notwendig die Situation von Empfänger von Transferzahlungen. Allerdings wirkte sich der massive Preisanstieg auch und gerade zugunsten von Verbrauchern aus, die bis dahin noch keine Transferzahlungen bekommen hatten. Die Senkung des Umsatzsteuersatzes versprach eine automatische und zugleich nicht stigmatisierende Hilfe, die zudem schnell wirkte.

Mit Blick auf die regressive Wirkung der Energiekosten wurde – auch wenn es in den oberen Einkommenssegmenten zu einer größeren absoluten Entlastung kam – zumindest auch eine relativ stärkere Entlastung der unteren und mittleren Einkommensgruppen erreicht. Dieser Sondersituation wurde auch durch die Befristung Rechnung getragen.

Mit anderen Worten: Die Maßnahme war von Anfang an als Ausnahmereaktion zu verstehen. Die Maßnahme wurde eingeführt, um die Belastungen aus dem damaligen drastischen Anstieg des Gaspreises Rechnung zu tragen. Sie wurde zu einem Zeitpunkt verabschiedet, als es die Gaspreisbremse noch nicht gab. Zwischenzeitlich haben sich die Gaspreise aber als deutlich niedriger erwiesen als zunächst befürchtet. Zudem gelten die Regelungen der Gaspreisbremse weiter.

Vor diesem Hintergrund erscheint ein Auslaufen der Regelung jedenfalls zum ursprünglich anvisierten Termin geboten. Die vorzeitige Beendigung hingegen setzt eine – der Politik vorbehaltene – Gewichtung zwischen Kontinuitätserwartung der Bürger und Verteilungswirkungen einerseits sowie rationaler und kohärenter Umsatzbesteuerung andererseits voraus. Die vorzeitige Beendigung der Maßnahme bedeutet im Übrigen nicht, dass sie ursprünglich falsch war – in der damaligen Lage konnte die Gesetzgebung nur auf Sicht fahren und in Anbetracht der bestehenden Unsicherheiten war die Maßnahme durchaus nachvollziehbar, wenn sie idealerweise auch von Anfang an kürzer befristet worden wäre mit der Option, sie bei fortbestehender Problemlage zu verlängern.

B. Klimaschutzrelevante Regelungen

Das Wachstumschancengesetz enthält ferner, unter Berücksichtigung des Änderungsantrags zu § 35c EStG, zwei klimaschutzrelevante Regelungen, nämlich zum einen das Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz (I.) und zum anderen eine vorübergehende Ausweitung der Förderung von Energieeffizienzmaßnahmen im Zusammenhang mit selbstgenutztem Wohnraum (II.).

I. Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz

Mit Blick auf das Klimaschutz-Investitionsprämie vor bestehen Schwierigkeiten mit Blick auf die innerstaatliche Gesetzgebungskompetenz (1.) und auf das unionsrechtliche

Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV (2.). Zudem sind noch einige Anmerkungen zur einfachgesetzlichen Ausgestaltung veranlasst (3.).

1. Problem der Gesetzgebungskompetenz

Ausweislich der Begründung des Regierungsentwurfes soll sich die Gesetzgebungskompetenz ergeben aus Art. 105 Abs. 2 S. 2, 1. Alt. GG, da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.⁶ In der wissenschaftlichen Literatur ist allerdings umstritten, ob Zulagengesetze, aus denen sich Auszahlungsverpflichtungen ergeben, auf diesen Kompetenztitel gestützt werden können.⁷

Einerseits ist dies in der Vergangenheit immer wieder erfolgt, so etwa 2010 beim Investitionszulagengesetz und 2019 beim Forschungszulagengesetz. Eine verfassungsgerichtliche Beanstandung ist nicht erfolgt, allerdings, soweit ersichtlich, auch keine Bestätigung. Jedoch zeigen zahlreiche Gerichtsurteile, die sich mit der Auslegung derartiger Gesetze befassen, dass die Gerichte insoweit kein Kompetenzproblem sehen. Auch bestehen drei Anknüpfungspunkte an die in Art. 105 Abs. 2 S. 1, 1. Alt. geregelten Steuern: Erstens bestimmt sich der Kreis der Berechtigten in Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz. Zweitens wird die Prämie aus dem Aufkommen der Einkommen- und der Körperschaftsteuer bestritten. Drittens finden sich Regelungen zur ertragsteuerlichen Behandlung der Prämie; diese mindert die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und führt im Falle von negativen Anschaffungskosten zu steuerpflichtigem Ertrag.

Andererseits wird dagegen aber vorgebracht, dass die Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz lediglich formaler Natur sei. Zudem werde auch das Aufkommen der Gemeinden aus der Einkommensteuer beeinträchtigt, obwohl diese keine Mitwirkungsmöglichkeiten an der Gesetzgebung hätten.

Die Argumente beider Seiten sind beachtlich, so dass nicht abschließend geklärt erscheint, welche Position sich in einem verfassungsgerichtlichen Verfahren durchsetzen würde. Anders gewendet bedeutet dies aber zugleich auch, dass ein gewisses Risiko der Verfassungswidrigkeit besteht. Dies erscheint gerade bei Maßnahmen der Investitionsförderung misslich. Zur Risikoerhöhung trägt im Übrigen auch die Struktur der Förderung bei, da ausschließlich im Nachhinein abgerechnet wird; der Unternehmer muss also in Vorleistung gehen.

⁶ BT-Drucks. 20/8628, S. 81.

⁷ S. dazu insbesondere *Desens*, *StuW* 2023, 329 m.w.N.

In finanzverfassungsrechtlicher Hinsicht sicherer wäre es daher, den Weg einer erhöhten Abschreibung zu wählen. Allerdings ist nicht zu verkennen, dass die ökonomischen Wirkungen eines solchen Ansatzes abweichen würden: Die Abschreibungen blieben, bei einem veränderten zeitlichen Profil, auf die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten beschränkt, so dass der anfänglich schnelleren Abschreibung eine spätere langsamere gegenüberstünde. Zudem würde die Abschreibung in Verlustsituationen jedenfalls zunächst keine Wirkung entfalten.

2. Beihilferechtliche Problematik

Ferner sind in der wissenschaftlichen Literatur Bedenken in Bezug auf das unionale Beihilferecht erhoben worden. Nach Auffassung der Begründung des Gesetzentwurfs soll die Förderung so strukturiert sein, dass sie den Anforderungen an eine Freistellung nach der AGVO genügt. In diesem Fall würde keine Notifikation erforderlich sein. Die besonderen Voraussetzungen des Art. 38 AGVO, der Energieeffizienzbeihilfen regelt, sind ersichtlich gewahrt. Insbesondere kann nach Abs. 8 der Vorschrift auf die individualisierte Aufstellung von Mehrkosten verzichtet werden; der dann halbierte Förderhöchstsatz ist eingehalten. Indessen bestehen Unklarheiten mit Blick auf die Transparenzanforderungen des Art. 6 AGVO. Nur wenn es sich um eine Steuervergünstigung handelt, ist nach Abs. 2 der Vorschrift kein Antrag vor Durchführung der Maßnahme erforderlich. Die Frage, ob es sich um eine Steuervergünstigung handelt, dürfte es auf Grundlage eines autonom auszulegenden Begriffs des Unionsrechts zu beantworten sein. Fragen des deutschen Finanzverfassungsrechts sind dafür nicht entscheidend. Soweit ersichtlich liegen zur Abgrenzung des Begriffs weder Stellungnahmen der Kommission noch der europäischen Gerichte vor. All dies bedeutet, dass insoweit eine gewisse Unsicherheit besteht, die aber durch eine Umstellung des Verfahrens auf einen vorherigen Antrag vermieden werden könnte. Dies käme um den Preis einer größeren Belastung der Finanzverwaltung, wobei eine zusammenfassende Bearbeitung der Anträge durchaus möglich erscheint. In jedem Fall müsste dann aber das Limit von vier Anträgen in der gesamten Förderphase überdacht werden.

Alternativ könnte man den vom Bundesrat angeregten Weg der Notifikation beschreiten. Allerdings ist dieser Prozess unter Umständen langwierig, wie auch das Verfahren zur Genehmigung der Beihilfen nach § 7c EStG zeigt. Selbst unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Anträge auf die Investitionsprämie erst ab Beginn des Jahres 2025

möglich sein sollen, wäre daher nicht gesichert, dass die Genehmigung rechtzeitig käme.

Indessen ist, bevor es auf die Frage der Auslegung der AGVO ankommt, die Vorfrage zu beantworten, ob tatbestandlich überhaupt eine Beihilfe vorliegt. Dies erfordert neben der Gewährung eines Vorteils aus staatlichen Mitteln insbesondere die Selektivität der Maßnahme. Diese könnte man mit Blick darauf, dass die Förderung unterschiedslos und ohne Ermessen allen berechtigten Unternehmen gewährt wird, durchaus bezweifeln.

3. Weitere Gesichtspunkte

Im Übrigen sind in Bezug auf das Gesetz noch folgende Anmerkungen veranlasst:

- Der Anwendungsbereich sollte wegen der Grundfreiheiten nicht auf eine Zugehörigkeit zu einer inländischen Betriebsstätte abstellen, sondern, wie vom Bundesrat angeregt, auf ein deutsches Steuerrecht, was im Rahmen der Anrechnungsmethode Bedeutung erlangen kann.
- Zur Sicherung der Anreizwirkung und damit zur **Verhinderung von Mitnahmeeffekten** muss **Beginn nach Inkrafttreten** des KlimaInvPG liegen. Als maßgeblichen Beginn kommt es dafür grundsätzlich auf die verbindliche Bestellung oder den Beginn der Herstellung an. Bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten genügt dafür aber bereits die Bestellung von Material; dieser Zeitpunkt ist sehr früh und hat keine Entsprechung im InvZulG, so dass sich Abgrenzungsschwierigkeiten sowie Härten ergeben könnten.
- Weiterhin ist bestimmt, dass Berechtigte **maximal vier Anträge** im gesamten Förderzeitraum stellen können. Wenngleich eine gewisse Konzentration der Anträge aus verfahrensökonomischen Gründen sinnvoll ist, erscheint die Regelung, die weniger als einen Antrag pro Jahr zulässt, doch recht weitgehend. Dies gilt umso mehr, wenn man die beihilferechtlichen Bedenken zum Anlass nehmen sollte, eine Antragstellung vor Durchführung der Maßnahme vorzusehen.
- Eher in den Bereich der Gesetzgebungsästhetik gehört die Abgrenzung von § 4 und § 5 des Gesetzes. „§ 4 ist überschrieben mit „Förderfähige Aufwendungen, Bemessungsgrundlage und Höhe der Investitionsprämie“; in § 5 Abs. 2 findet sich dann unter der Überschrift „Antrag auf Investitionsprämie“ trotzdem eine Regelung zur Entstehung des Anspruchs. Überzeugender wäre es gewesen, diese Regelung in § 4 aufzunehmen und § 4 dann „Investitionsprämie“ zu nennen; zu

Beginn der Vorschrift könnte in Abs. 1 die Höhe von 15 Prozent festgelegt werden, im letzten Absatz dann die Entstehung des Anspruchs.

- **Beim Kumulationsverbot in § 6 KlimaInvPG besteht das vom Bundesrat benannte Problem**, dass bereits die Inanspruchnahme von KfW-Krediten ausreichen würden; eine Nachbesserung erscheint daher geboten.

II. Erhöhte Förderung nach § 35c Abs. 1a EStG-E

Die als Teil des Klimapakets eingeführte Vorschrift des § 35c EStG sieht eine Förderung der energetischen Sanierung von zu eigenen Wohnzwecken genutzten Bestandsgebäuden vor. Auf drei Jahre verteilt werden insgesamt 20 Prozent der Sanierungsaufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von EUR 40.000 erfasst; anders als bei § 35a EStG sind auch die Materialkosten umfasst. Durch den neu einzufügenden Abs. 1a würde der Fördersatz bei Beibehaltung des Höchstbetrags befristet erhöht. Dies entfaltet Bedeutung insbesondere für kleinere Maßnahmen; im Ergebnis gibt es für Aufwendungen bis EUR 120.000 dadurch 30 Prozent Förderung; der Wert fällt bis EUR 140.000 leicht auf 28,6 Prozent. Die Vorschrift stellt eine **sinnvolle Reaktion auf Schwäche der Baukonjunktur**, sieht allerdings wegen des Abstellens auf die Fertigstellung einen engen Zeitrahmen vor; alternativ könnte man den Zeitraum des Beginns und der Fertigstellung differenzieren.