

Wachstumschancengesetz

Übersicht

Stand: Zustimmung des Bundesrates vom 22.03.2024



1 Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	3
2	Änderungen im Einkommensteuerrecht	3
2.1	Temporäre Erhöhung des Verlustvortrags	3
2.2	Thesaurierungsbegünstigung	4
2.3	Steuerliche Abschreibungsregelungen	5
2.3.1	Degressive AfA für bewegliche WG	5
2.3.2	AfA für Wohngebäude	5
2.3.3	Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG	6
2.4	Steuerliche Bewertungsregelungen	6
2.5	Weitere Änderungen im EStG	7
3	Änderungen im Körperschaftsteuerrecht	8
3.1	Anpassung des Optionsmodells	8
3.2	Weitere Änderungen im KStG	8
4	Änderungen im Gewerbesteuerrecht	9
5	Änderungen im AStG	9
5.1	Verrechnungspreise bei Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG)	9
5.2	Verrechnungspreise bei Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG)	10
6	Änderungen im UmwStG	11
7	Änderungen im Umsatzsteuerrecht	12
7.1	Einführung einer eRechnung	12
7.2	Weitere Änderungen im UStG	13
8	Änderungen in der AO	13
8.1	Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)	13
8.2	Teilnahme am internationalen Risikobewertungsverfahren	14
8.3	Weitere Änderungen in der AO	15
9	Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)	16
9.1	Gleichzeitige Prüfung	16
9.2	Gemeinsame Prüfung	17
10	Änderungen im ErbStG	17
11	Forschungszulage	18
11.1	Förderung investiver Aufwendungen	18
11.2	Auftragsforschung	19
11.3	Förderhöhe	19
11.4	Auszahlung, Verfahren	19
12	Änderungen im Investmentsteuergesetz	20
13	Teilumsetzung im Kreditzweitmarktförderungsgesetz	20
14	Verlustliste	20

1 Einleitung

Das „Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness“ (sog. Wachstumschancengesetz, WtChancenG) soll die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen in Deutschland verbessern und beinhaltet zu diesem Zweck in der vom Bundestag am 17.11.2023 beschlossenen Fassung (teils befristete) Entlastungen i.H.v. 6,3 Mrd. Euro (sog. volle Jahreswirkung).

Das Ziel des Gesetzes, Investitionsimpulse zu setzen, sollte u.a. durch die Umsetzung mehrerer Projekte aus dem Koalitionsvertrag im Bereich der Unternehmensbesteuerung erreicht werden. Hinzu kamen ergänzende, seit Anfang 2023 seitens des BMF ins Spiel gebrachte Entlastungsmaßnahmen. Umgesetzt werden sollte insbesondere eine Klimaschutz-Investitionsprämie, eine erweiterte Forschungszulage, Verbesserungen für Personengesellschaften, eine Erweiterung des Verlustabzugs sowie verbesserte steuerliche Abschreibungsmöglichkeiten. Als Gegenfinanzierung dienen insbesondere Einschränkungen bei der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung sowie eine Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen. Darüber hinaus sollte mit dem Gesetz eine obligatorischen eRechnung im inländischen B2B-Bereich eingeführt werden.

Nachdem der Bundesrat am 24.11.2023 dem am 17.11.2023 vom Bundestag beschlossenen WtChancenG seine Zustimmung verweigert hatte, legte der angerufene Vermittlungsausschuss am 21.02.2024 eine Einigung vor, die am 23.02.2024 vom Bundestag und am 22.03.2024 vom Bundesrat bestätigt wurde. Im Vermittlungsergebnis sind in erheblichem Umfang Maßnahmen entfallen. Dies betrifft z.B. die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen, die Klimaschutz-Investitionsprämie und die Erweiterung des Verlustrücktrags. Weitere Maßnahmen werden demnach nur deutlich eingeschränkt umgesetzt, z.B. die degressive AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter oder Verbesserungen beim Verlustvortrag. Nach der Zustimmung des Bundesrats muss das WtChancenG noch vom Bundespräsidenten unterzeichnet werden (sog. Ausfertigung), bevor es voraussichtlich zu Beginn des 2. Quartals 2024 im Bundesgesetzblatt verkündet wird.

Die ursprünglich im WtChancenG enthaltenen steuerlichen Anpassungen an das ab dem 01.01.2024 in Kraft tretende MoPeG sowie eine befristete Fortschreibung des Status Quo in der Grundsteuer und die Anpassung der Zinsschranke nach § 4h EStG wurden zusammen mit weiteren Änderungen im EStG (u.a. Verzicht auf die Besteuerung der sog. Dezemberhilfe) aus dem WtChancenG herausgelöst und stattdessen Bestandteil des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes, das am 29.12.2023 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht wurde (BGBl. I 2023, Nr. 411).

Die folgende Übersicht stellt zunächst die wesentlichen steuerlichen Maßnahmen des WtChancenG in der Fassung des von Bundestag und Bundesrat akzeptierten Vermittlungsergebnisses dar. Eine Verlustliste fasst die wesentlichen, im Vergleich zum (ursprünglichen) Gesetzesbeschluss des Bundestags entfallenen Maßnahmen zusammen.

2 Änderungen im Einkommensteuerrecht

2.1 Temporäre Erhöhung des Verlustvortrags

Derzeit ist ein Verlustvortrag bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro bei Zusammenveranlagung) unbegrenzt, darüber hinaus nur bis 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres möglich (§ 10d Abs. 2 Satz 1 EStG). Für die **Veranlagungszeiträume (VZ) 2024 bis 2027** wird der über dem Sockelbetrag liegende Verlustvortrag auf 70 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres erhöht. **Ab dem VZ 2028** greift bei der Mindestgewinnbesteuerung wieder die bisherige Prozentgrenze von 60 Prozent (§§ 10d Abs. 2 Satz 1, 52 Abs. 18b Satz 5 EStG).

Die Änderungen des Verlustvortrags gelten nach §§ 8 Abs. 1, 31 Abs. 1 Satz 1 KStG gleichermaßen für die Körperschaftsteuer. Anders als im Gesetzesbeschluss des Bundestages vorgesehen, erfolgt in der finalen Fassung keine entsprechende Änderung bei § 10a GewStG. Außerdem wird auf die Erweiterung des Verlustrücktrags verzichtet (vgl. jeweils Verlustliste unter 14).

2.2 Thesaurierungsbegünstigung

An der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG nimmt das WtChancenG geringfügige Umgestaltungen vor. Im Vermittlungsausschuss hat man sich darüber verständigt, die Regelungen in der Form des Gesetzesbeschlusses des Bundestages unverändert anzunehmen. Weitreichendere Änderungen, welche noch im Referentenentwurf angekündigt waren, werden damit nicht umgesetzt.

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

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

Neu eingeführt werden einige Verschärfungen in § 34a Abs. 6 und 7 EStG. Diese dienen laut Gesetzesbegründung der Gestaltungsmissbrauchsverhinderung. So wird Absatz 6, der die nachversteuerungsauslösenden Tatbestände regelt, u.a. dahingehend ergänzt, dass ein Fall der unentgeltlichen Übertragung auch bei Ausscheiden eines Mitunternehmers unter Anwachsung seines Mitunternehmeranteils auf die übrigen Mitunternehmer vorliegt und die Nachversteuerung auslöst (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 Nr. 3 EStG).

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

2.3 Steuerliche Abschreibungsregelungen

2.3.1 Degressive AfA für bewegliche WG

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

Durch das WtChancenG profitieren von der Begünstigung auch bewegliche Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt werden (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG). Im Gegensatz zur degressiven AfA, die im Rahmen des 4. Corona-Steuerhilfegesetzes beschlossen wurde, darf der Prozentsatz höchstens das Zweifache des linearen jeweiligen AfA-Satzes betragen und 20 Prozent nicht überschreiten.

Für entsprechende Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.04.2024 angeschafft oder hergestellt wurden, steht dagegen keine degressive AfA zur Verfügung.

2.3.2 AfA für Wohngebäude

Degressive Gebäude-AfA

Des Weiteren wird im WtChancenG eine temporäre degressive AfA für Wohngebäude eingeführt (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG). Danach können alternativ zur AfA nach § 7 Abs. 4 EStG (lineare Abschreibung) Gebäude, mit deren Herstellung nach dem 30.09.2023 und vor dem 01.10.2029 begonnen wurde oder deren Anschaffung auf Grund eines im vorgenannten Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags erfolgt, soweit sie Wohnzwecken dienen in fallenden AfA-Beträgen abgeschrieben werden. Weitere Voraussetzung ist, dass begünstigte Wohngebäude in einem EU-/EWR-Staat belegen sind.

Als Beginn der Herstellung des Gebäudes zählt die (je nach Landesrecht ggf. freiwillig) einzureichende Baubeginnsanzeige (§ 7 Abs. 5a Satz 2 und 3 EStG). Im Anschaffungsfall ist erforderlich, dass das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird (§ 7 Abs. 5a Satz 1 EStG). Der AfA-Satz beträgt jährlich unveränderlich 5 Prozent vom jeweiligen Restwert (§ 7 Abs. 5a Satz 4 EStG). Die degressive AfA erfolgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zeitanteilig (§ 7 Abs. 5a Satz 5 i.V.m. Abs. 1 Satz 4 EStG). Entsprechend der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter nach § 7 Abs. 2 EStG sind Absetzungen für außergewöhnliche technische und wirtschaftliche Abnutzung unzulässig (§ 7 Abs. 5a Satz 6 EStG).

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

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

Lineare Gebäude-AfA

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

Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

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

2.3.3 Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG

Des Weiteren wird die Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 EStG erhöht. Nach dieser Regelung können unter den weiteren Voraussetzungen des § 7g Abs. 6 EStG (ausschließliche/fast ausschließliche betriebliche Nutzung, Einhaltung der Gewinn Grenzen) im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Wirtschaftsjahren erhöhte Abschreibungen künftig bis zu insgesamt 40 Prozent (bisher 20 Prozent) neben den regulären Abschreibungen nach § 7 Abs. 1 und 2 EStG vorgenommen werden. Die Erhöhung der Sonderabschreibung gilt für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt worden sind (§ 7g Abs. 5 EStG i.V.m. § 52 Abs. 16 Satz 6 EStG). Laut Gesetzesbegründung bleibt die Sonderabschreibung von bis zu 20 Prozent für nach § 7g Absatz 5 i.V.m. Absatz 6 EStG begünstigte Wirtschaftsgüter bestehen, die vor dem 01.01.2024 angeschafft oder hergestellt wurden, auch wenn der Begünstigungszeitraum nach § 7g Abs. 5 EStG noch nicht beendet ist.

2.4 Steuerliche Bewertungsregelungen

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

2.5 Weitere Änderungen im EStG

- **Private KfZ-Nutzung/Dienstwagenbesteuerung:** Im Rahmen der 1-Prozent-Regelung wird die für die Anwendung von nur einem Viertel der 1-Prozent-Bemessungsgrundlage erforderliche Grenze des Brutto-Listenpreises für reine Elektrofahrzeuge (inkl. Brennstoffzellenfahrzeuge), die nach dem 31.12.2023 (und vor dem 01.01.2031) angeschafft werden, von derzeit 60.000 Euro auf 70.000 Euro erhöht. Entsprechend wird auch die Höchstgrenze bei der Anwendung der Fahrtenbuchmethode erhöht (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG, § 52 Abs. 12 Satz 5 EStG). Die Änderungen gelten entsprechend bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer (§ 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 EStG). Der ursprünglich geplante Wegfall der alternativen Reichweitengrenze in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG ist in der finalen Gesetzesfassung nicht enthalten (Verlustliste unter 14).
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Anhebung des Pauschbetrags für Berufskraftfahrer auf 9 Euro (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5b Satz 2 EStG).
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Streichung der bisher in § 39b Abs. 3 Sätze 9 und 10 EStG bestehenden Möglichkeit der Berücksichtigung der Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 1 EStG (Fünftelregelung für bestimmte besondere Arbeitslöhne, wie etwa Abfindungen) im Lohnsteuerabzugsverfahren. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit, die Tarifiermäßigung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen. Daraus resultierend Abschaffung der Sonderregelungen nach § 42b Abs. 2 Satz 2 und 6 EStG und des Pflichtveranlagungstatbestands nach § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG. Die Abschaffung der Berücksichtigung der Tarifiermäßigung erfolgt nach der Einigung im Vermittlungsausschuss zum 01.01.2025.
- **Arbeitnehmerbesteuerung/Lohnsteuer:** Aufhebung des Grenzbetrags von derzeit 100 Euro bei der Pauschalversteuerung von Gruppenunfallversicherungen (§ 40b Abs. 3 EStG). Das Qualifizierungsgeld nach § 82a SGB III wird gem. **§ 3 Nr. 2 Buchst. a EStG** steuerfrei gestellt.
- Erhöhung der für den Betriebsausgabenabzug maßgebenden Grenze für **Geschenke** in **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** von derzeit 35 Euro auf 50 Euro.
- Anpassungen bei der **Rentenbesteuerung:** Verlangsamung des Anstiegs des Besteuerungsanteils der Rente ab 2023 als weiterer Schritt zur Umsetzung der BFH-Urteile vom 19.05.2021 (X R 20/19 und X R 33/19) und damit Herausschieben des Erreichens der vollen Steuerpflicht bis ins Jahr 2058 durch Anpassungen in **§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Doppelbuchst. aa Satz 3 EStG** (Renten), § 19 Abs. 2 Satz 3 EStG (Versorgungsbezüge) und § 24a Satz 5 EStG (Altersentlastungsbetrag); Ankündigung einer weiteren gesetzlichen Änderung zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung (auch in Bestandsrentenfällen).
- Erhöhung der **Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte** von 600 auf 1.000 Euro (**§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG**).
- Ergänzung in § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a EStG, wann eine nicht selbstständige Arbeit im Inland als ausgeübt oder verwertet gilt (**§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Satz 2 EStG**, Ausnahme für Bordpersonal auf Schiffen).
- Erhöhung der **Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt bei Vergütungen für Rechteüberlassungen** von 5.000 auf 10.000 Euro (**§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG**). Die Änderung ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 zufließen (§ 52 Abs. 47a Satz 2 EStG).
- Ergänzungen in **§ 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG (Anrechnung von Steuerabzugsbeträgen bei Anwendung von DBA)** und **§ 36a Abs. 1 Satz 1 EStG (Anwendung von § 36a EStG bei Dividendenbezug über eine ausländische Betriebsstätte)** mit Wirkung ab dem VZ 2024. Nach § 36 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG werden Erstattungs- bzw. Anrechnungsansprüche unbeschränkt steuerpflichtiger i.R.d. Veranlagung geprüft. Nunmehr gilt dies auch bei unbeschränkt steuerpflichtigen, die Kapitalerträge über eine ausländische Betriebsstätte beziehen, bei denen eine Entlastung gem. § 50c EStG aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht nicht in Betracht kommt. Laut Begründung entspricht dies der langjährigen Verwaltungspraxis. Gleichzeitig wird klargestellt, dass die entsprechenden Kapitalertragsteuern ungeachtet eines DBAs angerechnet werden können (Änderung in § 36a Abs. 1 Satz 1 EStG).

3 Änderungen im Körperschaftsteuerrecht

3.1 Anpassung des Optionsmodells

Durch die Anpassung von § 1a KStG soll das mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG, BGBl. I 2021, S. 2050) eingeführte Optionsmodell attraktiver werden. Zunächst wird der Anwendungsbereich des Optionsmodells nach § 1a KStG zusätzlich auf eingetragene GbRs ausgeweitet (bisher „Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften“), so dass künftig auch diese optieren können (§ 1a Abs. 1 Sätze 1 bis 4 KStG).

Außerdem wird die zeitliche Regelung zur Antragstellung dergestalt angepasst, dass auch in Fällen einer Neugründung sowie eines Formwechsels eine Optionsausübung möglich ist (§ 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 1 und 2 KStG). Das heißt, neu gegründete Personengesellschaften können nunmehr bis zu einem Monat nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags bereits mit Wirkung für das laufende Wirtschaftsjahr einen Antrag stellen. Bisher konnten diese frühestens für ihr zweites Wirtschaftsjahr optieren, da ohne Ausnahme die Stellung des Antrags bis spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gefordert wurde, für das die Option greifen sollte. Außerdem wird die Möglichkeit geschaffen, einen Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft direkt mit einer Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG zu verbinden, wenn der Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register gestellt wird.

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen an § 1a KStG treten am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG) und sind über die allgemeine Anwendungsregelung des § 34 Abs. 1 KStG erstmals (rückwirkend) für den VZ 2024 anwendbar.

3.2 Weitere Änderungen im KStG

- Körperschaftsteuerbefreiung von Wohnungsgenossenschaften und -vereinen: Ausweitung der Unschädlichkeitsgrenze in § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG für **Einnahmen aus Mieterstromanlagen** von 20 auf 30 Prozent und Ausweitung auf die Bereitstellung von Strom aus sog. Gebäudestromanlagen ab VZ 2023 (§ 34 Abs. 3b KStG). Die Änderung gilt über § 3 Nr. 15 GewStG auch für die Gewerbesteuer.
- **Ersatzlose Streichung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG** mit Wirkung ab dem VZ 2024 (§ 34 Abs. 1 KStG). Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG bleiben **negative Einkünfte des Organträgers oder der Organgesellschaft** bei der inländischen Besteuerung unberücksichtigt, soweit sie in einem ausländischen Staat im Rahmen der Besteuerung des Organträgers, der Organgesellschaft oder einer anderen Person berücksichtigt werden. Laut Begründung ist die Regelung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 KStG u.a. mit der Einführung von § 4k Abs. 4 EStG überflüssig geworden. Durch die Streichung der Regelung wird auch das BMF-Schreiben vom 14.01.2022 (BStBl. 2022 I, S. 160; Nichtanwendungserlass zum BFH-Urteil vom 12.10.2016, I R 92/12) insoweit hinfällig.

- Einführung eines **Kapitalertragsteuer-Erstattungsverfahrens für beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften** (ansässig in EU-, EWR- und Drittstaaten) i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG (§ 32 Abs. 6 KStG).

4 Änderungen im Gewerbesteuerrecht

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

5 Änderungen im AStG

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

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

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

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

- Wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang an hätte erbringen können (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit. a AStG, „Cash-Flow“-Test) und die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt wird (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit. b. AStG, „Business-Purpose“-Test), oder

- soweit der vom Steuerpflichtigen zu entrichtende Zinssatz den Refinanzierungszinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG).

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

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

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

Für die Bemessung des Zinssatzes ist grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe maßgebend, es sei denn, die Bonität der betreffenden einzelnen Unternehmenseinheit ist besser. Maßgebend ist grundsätzlich die Bonitätsbeurteilung, die schon vorliegt. Im Gegensatz dazu verfolgt die OECD grundsätzlich den Ansatz, ein Stand-Alone-Rating der Konzerngesellschaft zu ermitteln, welches jedoch unter Berücksichtigung eines impliziten Konzernrückhalts beeinflusst werden kann.¹ Nur gegebenenfalls und unter gewissen Voraussetzungen kann von dem Stand-Alone Rating abgewichen werden und das Konzernrating zur Anwendung kommen.²

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

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

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

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

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

¹ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.81.

² Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.82.

2 angeführten Tätigkeiten im konkreten Einzelfall nicht um funktions- und risikoarme Dienstleistungen handelt.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

6 Änderungen im UmwStG

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

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

Laut der Neufassung findet § 11 Abs. 2 UmwStG (Buch- oder Zwischenwertansatz) auch dann keine Anwendung, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen zwar nicht vollzogen, aber vorbereitet wird (§ 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Die Gesetzesbegründung äußert sich dazu, wann das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ i.S.d. geänderten § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG erfüllt ist. Der neue Satz 2 ist außerdem in Zusammenhang mit den neuen Sätzen 4 und 5 zu lesen. Nach Satz 4 gilt, dass der Buch- oder Zwischenwertansatz im Fall der Vorbereitung einer Veräußerung nur dann nach dem geänderten Satz 2 ausgeschlossen ist, wenn es innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag tatsächlich zur Veräußerung mindestens eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft kommt. Der neue Satz 5 enthält eine unwiderlegbare Vermutung zur Vorbereitung einer Veräußerung i.S.d. geänderten Satzes 2. Kommt es innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums zu einer Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent des Wertes der Anteile an der übertragenden Körperschaft am steuerlichen Übertragungstichtag ausmachen, an Außenstehende, ist der Buch- oder Zwischenwertansatz stets ausgeschlossen.

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

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

7 Änderungen im Umsatzsteuerrecht

7.1 Einführung einer eRechnung

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

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

Ab dem 01.01.2025 sind nur noch Rechnungen zulässig, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Dieses elektronische Format muss nach § 14 Abs. 1 UStG den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014 entsprechen, sog. CEN-Format EN 16931 oder kann zwischen dem Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung im letzten Fall ist, dass die für Zwecke der Umsatzsteuer erforderlichen Informationen so aus dem verwendeten Rechnungsformat richtig und vollständig extrahiert werden können, dass das Ergebnis der CEN-Norm EN 16931 entspricht oder mit dieser kompatibel ist. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, gelten insbesondere EDI-Rechnungen, aber auch weitere elektronische Rechnungsformate ebenso als eRechnungen.

In einem Schreiben des BMF vom 02.10.2023 stellte die Finanzverwaltung klar, dass auch andere Rechnungsformate, wie XStandard oder ZUGFeRD (ab Version 2.0.1) den Anforderungen an das geforderter Rechnungsformat der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.04.2014, sog. CEN-Format EN 16931, erfüllen. Rechnungen in einem anderen elektronischen Format, welche nicht die Voraussetzungen zur Qualifikation einer eRechnung erfüllen, oder Papierrechnungen werden unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnungen“ zusammengefasst (§ 14 Abs. 1 Satz 4 EStG). In § 14 Abs. 2 UStG wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen die Verwendung der eRechnung obligatorisch ist und wann Papierrechnungen und elektronische Rechnungen in einem anderen Format weiterhin zulässig bleiben. Zukünftig sind für die benannten B2B-Umsätze sowohl Papierrechnungen als auch elektronische Rechnungen, die von dem spezifisch vorgegebenen Format abweichen, nicht mehr zulässig.

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten am 01.01.2025 in Kraft (Art. 35 Abs. 6 WtChancenG). Zu den Übergangsregelungen in § 27 Abs. 39 UStG vgl. die oben in den materiellen Vorschriften genannten Zeitpunkte.

7.2 Weitere Änderungen im UStG

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

8 Änderungen in der AO

8.1 Änderungen zu grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (DAC6)

Mit dem WtChancenG werden einige Detailänderungen an den bisherigen Regelungen der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (DAC6) in den §§ 138d bis k AO vorgenommen.

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

³ Im Rahmen des Vierten Bürokratieentlastungsgesetzes (Stand: Regierungsentwurf vom 13.03.2024) sollen ferner die Schwellenwerte in § 18 Abs. 2 und 2a UStG für die monatliche Voranmeldung von mehr als 7.500 auf mehr als 9.000 Euro angehoben werden.

8.2 Teilnahme am internationalen Risikobewertungsverfahren

Im Jahr 2018 hat die OECD erstmals ein internationales Risikobewertungsverfahren als Pilotverfahren angestoßen (ICAP; International Compliance Assurance Programme). Es handelt sich hierbei um ein freiwilliges Programm für multinationale Unternehmen, das Behörden und Steuerpflichtigen ermöglichen soll, eine gewisse Planungssicherheit und Risikobewertung zu erlangen. Ziel ist durch Nutzung von Berichten aus dem Country-by-Country-Reporting und anderen relevanten Informationen länderübergreifend die steuerlichen Verhältnisse (z.B. im Verrechnungspreisbereich) von international tätigen Unternehmen vor Beginn einer Außenprüfung zu identifizieren und eine international abgestimmte Einschätzung des steuerlichen Risikos abzugeben, so dass bei einem niedrigen Risiko von einer (erneuten) Prüfung des untersuchten Sachverhalts abgesehen werden könnte. Dadurch soll Vertrauen zwischen den Steuerpflichtigen und den Steuerverwaltungen aufgebaut und eine effiziente Nutzung vorhandener Ressourcen erreicht werden. Auf EU-Ebene entwickelte die Europäische Kommission gemeinsam mit interessierten Mitgliedstaaten (u.a. Deutschland) ein eigenes, dem ICAP entsprechendes Risikobewertungsverfahren und stellte es im Jahr 2021 unter dem Namen ETACA (European Trust and Cooperation Approach) vor. An diesen Pilotprojekten nahm Deutschland bislang nur auf Basis der allgemeinen Regelungen der AO und anderen Vorschriften zur Amtshilfe und zum Informationsaustausch teil.

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

Ziel und Umfang des Verfahrens; Antragsbefugnis

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

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

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

- Eine CbCR-pflichtige inländische Konzernobergesellschaft (vgl. § 138a Abs. 1 Satz 1 AO; d.h. Unternehmen mit mindestens 750 Millionen Euro Umsatz (konsolidiert) im vorangegangenen Wirtschaftsjahr) oder

- eine beherrschende inländische Gesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die eine Stammdokumentation zu erstellen ist (vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO; d.h. Unternehmen mit min. 100 Millionen Euro Umsatz im vorangegangenen Wirtschaftsjahr).

Verfahrensbeginn und -ende

Die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens ist ausgeschlossen, wenn aufgrund der bestehenden Erfahrungen, insbesondere bei Außenprüfungen, bei dem betroffenen Steuerpflichtigen und den seiner Unternehmensgruppe angehörig Unternehmen oder aufgrund der im Zusammenhang mit dem Antrag gemachten Angaben und eingereichten Unterlagen nicht zu erwarten ist, dass das Verfahren zeitnah, kooperativ, wirtschaftlich und mit einer Einschätzung der Risiken abgeschlossen werden kann. § 89b Abs. 4 Satz 2 AO enthält einen nicht abschließenden Katalog von Kriterien, bei deren Vorliegen ein Verfahren nicht geführt werden kann. Danach ist ein Risikobewertungsverfahren u.a. dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige oder ein der Unternehmensgruppe angehörig Unternehmen nicht als kooperativ eingeschätzt wird (§ 89b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 AO). Das Verhalten gilt als nicht kooperativ, wenn steuerliche Mitwirkungspflichten in den letzten fünf Jahren schuldhaft nicht, nur unzureichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden (§ 89b Abs. 4 Satz 3 und 4 AO). Das ist u.a. der Fall, wenn Steuererklärungen, länderbezogene Berichte nach § 138a AO (CbCR) oder Stammdokumentationen nach § 90 Abs. 3 Satz 3 AO nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben wurden (§ 89b Abs. 4 Satz 4 Nr. 1 AO) oder ein Zuschlag nach § 162 Abs. 4 oder 4a AO festgesetzt worden ist (§ 89b Abs. 4 Satz 4 Nr. 2 AO).

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

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

Durchführung und Zuständigkeiten

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 89b und § 194 Abs. 1a AO treten am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG).

8.3 Weitere Änderungen in der AO

- Anpassungen beim bereits durch das JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, S. 3096) mit Wirkung ab 01.01.2024 eingeführten und beim BZSt zu führenden Zuwendungsempfängerregister, § 60b AO.

- Anhebung der Schwellenwerte in § 141 AO (Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger) von 600.000 Euro auf 800.000 Euro (Gesamtumsatz) und von 60.000 Euro auf 80.000 Euro (Gewinn aus Gewerbebetrieb bzw. Gewinn auf LuF) mit Wirkung für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.
- Anhebung des in § 147a Abs. 1 AO für die Aufbewahrungspflicht für Überschusseinkünfte maßgeblichen Schwellenwertes von derzeit 500.000 Euro auf 750.000 Euro, grundsätzlich mit Wirkung ab dem VZ 2024, besondere Übergangsregelungen enthält Art. 97 § 39 EGAO.
- Mitteilungspflicht bei Auslandssachverhalten nach § 138 AO: Gemäß dem neu angefügten Satz des § 138 Abs. 1 AO sind nicht in Inland ansässige Unternehmer dazu verpflichtet, die Aufnahme einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit in Deutschland anzuzeigen. Ausgenommen sind nur Unternehmer, die Umsätze nach §§ 18i-18k UStG erbringen. Nach dem überarbeiteten § 138 Abs. 2 AO muss bei einer Mitteilung nach § 138 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 AO durch einen inländischen Steuerpflichtigen stets die Art der wirtschaftlichen Tätigkeit angegeben werden. Inkrafttreten am Tag nach der Verkündung.

9 Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (Joint Audits)

Im Bereich der Durchführung der gegenseitigen Amtshilfe in Steuersachen zwischen den EU-Mitgliedstaaten werden die Vorgaben der DAC7-Richtlinie⁴ (Änderung der EU-Amtshilferichtlinie) zu sog. Joint Audits („gemeinsame Prüfungen“) in einem neu eingefügten § 12a EU-Amtshilfegesetz (EUAHiG) umgesetzt. Zudem erfolgt eine Anpassung der bereits bestehenden Regelung über die gleichzeitige Prüfung (§ 12 EUAHiG). Mit einem neu eingefügten § 117e AO wird zudem für die Finanzbehörden ein Rechtsrahmen zur Inanspruchnahme und Leistung besonderer Formen der Amtshilfe (u.a. gleichzeitige und gemeinsame Prüfungen) im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen.

9.1 Gleichzeitige Prüfung

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

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

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

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

⁴ Der Großteil der Neuerungen aus der sog. DAC7 wurde bereits im Jahr 2022 mit dem sog. DAC7-Umsetzungsgesetz (BGBl. I 2022, S. 2730) in deutsches Recht überführt. Für die Neuregelungen zu Joint Audits bestand eine längere Umsetzungsfrist.

9.2 Gemeinsame Prüfung

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

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

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

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

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§§ 12 und 12a EUAHiG sowie § 117e AO treten (rückwirkend) am 01.01.2024 in Kraft (Art. 35 Abs. 4 WtChancenG).

10 Änderungen im ErbStG

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 20 Abs. 7 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG).

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

Inlandsvermögen i.S.d. § 121 BewG) erweitert. Damit will der Gesetzgeber auf das BFH-Urteil vom 23.11.2022 (II R 37/19) reagieren, in dem der BFH die beschränkte Steuerpflicht bei einem Erwerb von Inlandsvermögen durch Vermächtnis verneinte.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 2 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG) und ist auf Erwerbe anzuwenden, für die die Steuer nach dem Tag der Verkündung des WtChancenG entsteht (§ 37 Abs. 20 ErbStG).

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 7 Abs. 9 ErbStG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG).

11 Forschungszulage

11.1 Förderung investiver Aufwendungen

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

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

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

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

11.2 Auftragsforschung

Bisher wurden 60 Prozent der Kosten für beauftragte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt. Um das Fördervolumen bei der Auftragsforschung an die Einbeziehung der Sachkosten in die Förderung bei der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung (vgl. 11.1) anzupassen, wird nach § 3 Abs. 4 FZulG für die nach dem Tag der Verkündung des WtChancenG in Auftrag gegebenen Forschungs- und Entwicklungsvorhaben der Anteil der förderfähigen Kosten für Auftragsforschung von 60 Prozent auf 70 Prozent erhöht. Wie bisher ist es laut Gesetzesbegründung nicht erforderlich, die einzelnen Aufwendungen des Auftragnehmers im Detail nachzuweisen.

11.3 Förderhöhe

Um die Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf Investitionskosten zu unterstützen, wird nach § 3 Abs. 5 FZulG die maximale Bemessungsgrundlage für nach dem Tag der Verkündung des WtChancenG entstandene förderfähige Aufwendungen auf eine Bemessungsgrundlage von 10 Mio. Euro pro Jahr angehoben.

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

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

11.4 Auszahlung, Verfahren

Um eine schnellere Anrechnung einer festgesetzten Forschungszulage auf die Steuerschuld zu erreichen, wird die Forschungszulage künftig bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt. Liegt die Steuererklärung für die nächste erstmalige Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer zum Zeitpunkt der Festsetzung der Forschungszulage nicht vor, so werden ab dem Jahr 2025 von Amts wegen die Vorauszahlungen des letzten noch nicht veranlagten Zeitraums auf höchstens 0 Euro herabgesetzt (§ 10 Abs. 2a FZulG). Voraussetzung hierfür ist eine Anpassungsmöglichkeit der Vorauszahlungen nach § 37 Abs. 3 Satz 3 EStG, d.h. bis zu 15 Monate nach Ablauf des relevanten VZ.

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

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen treten grundsätzlich am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 35 Abs. 1 WtChancenG). Der neue § 10 Abs. 2a FZulG tritt am 01.01.2025 in Kraft (Art. 35 Abs. 6 WtChancenG). Für Details zum Anwendungszeitpunkt der einzelnen Neuregelungen vgl. die o.g., teilweise in den materiellen Vorschriften genannten Zeitpunkte.

12 Änderungen im Investmentsteuergesetz

- Ausschluss einer Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung, in Fällen, in denen die Einkünfte aus der Vermietung oder Verpachtung oder aus der Veräußerung der Immobilie keiner Besteuerung unterliegen oder zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind (§ 2 Abs. 9a InvStG). Erstanwendung ab dem 01.01.2025 (§ 57 Abs. 8 Satz 4 InvStG).
- Ausschluss der Steuerfreistellung nach § 43 Abs. 1 Satz 1 InvStG, wenn die Einkünfte des Spezial-Investmentfonds in dem ausländischen Staat, aus dem sie stammen, keiner tatsächlichen Besteuerung unterlegen haben (§ 43 Abs. 1 Satz 2 InvStG).
- Erhöhung der Grenze für Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung für Spezial-Investmentfonds hinsichtlich der Einnahmen aus erneuerbaren Energien von 10 Prozent auf 20 Prozent (§ 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG).

13 Teilumsetzung im Kreditzweitmarktförderungsgesetz

Die Anpassung der Zinsschranke (§ 4h EStG) sowie die steuerlichen Reaktionen auf das MoPeG inkl. einer auf drei Jahre befristeten Fortschreibung des Status Quo in der Grunderwerbsteuer wurden im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes (BGBl. 2023 I Nr. 411 vom 29.12.2023) umgesetzt.

14 Verlustliste

Einkommensteuer:

- Der Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 Satz 1 EStG) wird nicht erhöht und es erfolgt auch keine Verlängerung des Rücktragszeitraums auf drei Jahre. Damit gelten ab dem VZ 2024 wieder die alten Höchstgrenzen von 1 Mio. Euro bzw. 2 Mio. Euro (bei Zusammenveranlagung) bei einem Rücktragszeitraum von zwei Jahren.
- Die GWG-Grenze wird nicht erhöht, beim Sammelposten wird weder die Wertgrenze erhöht noch der Abschreibungszeitraum verkürzt (§ 6 Abs. 2 und 2a EStG).
- Weder die Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen noch der Freibetrag für Betriebsveranstaltungen werden angehoben.
- Verzichtet wird auch auf die Anhebung des Fördersatzes für die steuerliche Förderung der energetischen Gebäudesanierung (§ 35c EStG) auf geplant insgesamt 30 Prozent.
- Die Einführung einer Freigrenze für die Steuerfreiheit von Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 EStG entfällt.
- Dienstwagenbesteuerung: Die alternative Reichweitengrenze für nach dem 31.12.2024 (und vor dem 01.01.2031) angeschaffte extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 5 und Satz 3 Nr. 5 EStG wird anders als im Gesetzesbeschluss des Bundestags (geplant: Wegfall) beibehalten.

Gewerbsteuer:

- Der verbesserte Verlustvortrag bei der Gewerbesteuer (§ 10a GewStG) entfällt.
- Das Beibehalten der alternativen Reichweitengrenze in der Dienstwagenbesteuerung gilt auch für die Regelung zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d Satz 2 Doppelbuchst. bb GewStG).

Umsatzsteuer:

- Das vorzeitige Auslaufen der befristeten ermäßigten Umsatzbesteuerung für Gas- und Wärmelieferungen zum 29.02.2024 wird nicht umgesetzt. Für Gas- und Wärmelieferungen gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz daher bis zum 31.03.2024.

Sonstiges:

- Auf die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen wird verzichtet.
- Die Klimaschutz-Investitionsprämie kommt nicht mit dem WtChancenG. Abzuwarten bleibt, ob die Koalition zu einem späteren Zeitpunkt eine überarbeitete Investitionsprämie vorlegt, und damit insbesondere auf die Forderung der Länder eingeht, für die Beantragung und Auszahlung der Prämie nicht auf die Finanzverwaltung zuzugreifen.

 <p>EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft Flughafenstraße 61 70629 Stuttgart Telefon: (0711) 9881 0 http://www.de.ey.com</p>	<p>Verfasser</p> <p>National Office Tax</p> <p>Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.</p>
--	---

EY | Assurance | Tax | Strategy and Transactions | Consulting

Die globale EY-Organisation im Überblick

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

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

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

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

© 2024

EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft

All Rights Reserved.

GSA Agency
FWE 0720-040

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

ey.com/de