



Bundesverband  
Beteiligungskapital e.V.

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Dr. Weith  
Per Email: [IVA2@bmf.bund.de](mailto:IVA2@bmf.bund.de)

**GZ: IV A 2 - S 1910/23/10032 :002**

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

**DOK: 2023/0634191**

Berlin, den 25.07.2023

Sehr geehrter Herr Dr. Weith,

der BVK dankt für die Möglichkeit einer Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz).

Wir begrüßen im Namen unserer Mitglieder, dass der Referentenentwurf eine Vielzahl von Verbesserungen vorschlägt, wie z. B. die Verbesserungen beim Verlustabzug, die Stärkung der Forschungszulage sowie die Einführung einer Investitionsprämie.

Gleichwohl regen wir aber an, bestimmte Aspekte des Referentenentwurfs noch einmal zu überdenken:

**1. Änderungen bei der Zinsschranke**

Sie planen eine Reihe von Änderungen bei der Zinsschranke, die sich wie beispielsweise die Einführung eines Freibetrages anstelle der

WIR INVESTIEREN IN DEUTSCHLAND 

**Bundesverband Beteiligungskapital -  
German Private Equity and Venture  
Capital Association e.V. (BVK)**

Residenz am Deutschen Theater  
Reinhardtstraße 29b  
10117 Berlin  
Telefon +49 30 306982-0  
Telefax +49 30 6982-20  
[bvk@bvkap.de](mailto:bvk@bvkap.de)  
[www.bvkap.de](http://www.bvkap.de)

Deutsche Bank AG  
IBAN DE34 1007 0024 0012 1251 00  
BIC DEUTDE33HAN

Commerzbank AG  
IBAN DE81 1008 0000 0930 1100 00  
BIC COMDE33HAN

Sitz und Vereinsregister  
Berlin, AG Charlottenburg, VR 9378 B

Geschäftsführendes Vorstandsmitglied  
Ulrike Hinrichs



Bundesverband  
Beteiligungskapital e.V.

Freigrenze oder die Ausnahme für Infrastrukturprojekte in § 4h Abs. 6 EStG-E positiv auswirken können.

Wir regen an, die pauschale Aufhebung der Konzern- und der Escape-Klausel zu überdenken. Von der ATAD-Richtlinie gegebene Freiräume sollten auch weiterhin offengehalten werden, auch wenn in der Praxis einzelne Regelungen nur geringe Anwendungsfälle haben. Bestehende Finanzierungsstrukturen, auf die die bisherigen Regelungen Anwendung finden, können nicht einfach und ggf. vor allem nicht bis 2024 angepasst werden.

Die neue Gruppenregel in § 4h Abs. 2 S. 2 EStG ist aus Sicht der Private Equity Branche zu unspezifisch. Je Investition eines PE-Fonds wird eine eigenständige Akquisitionsstruktur aufgesetzt, die eigenständig und ohne Querhaftung finanziert wird. Der Begriff der Gleichartigkeit ist zu wenig konturiert, als dass er Risiken einer Zusammenrechnung nicht zusammengehörender Unternehmen eines Fonds auszuschließen vermag. Zwar wird eine einheitliche Leitung regelmäßig nicht gegeben sein, legt man jedoch das Merkmal „beherrschender Einfluss“ aktienrechtlich aus, ist eine Anwendung der Norm bei Mehrheitsbeteiligungen nicht von vornherein ausgeschlossen.

## **2. Zinshöhenstranke**

Wir regen an, die Zinshöhenstranke noch einmal zu überdenken. Die Regelung würde viele Fälle der Gesellschafterfinanzierung erfassen. Die Höhenbegrenzung auf nach unserem Verständnis Basiszinssatz + 2 Prozentpunkte (also derzeit in Summe 5,46%) hat erhebliche Auswirkungen auf die Finanzierungsfreiheit der Unternehmen.

Schon jetzt muss nachgewiesen werden, dass die Zinsen drittüblich sind, so dass es zu einer effektiven Begrenzung von zu hohen Zinsen

kommt. Ein Bedarf für eine solche Regelung wird daher nicht gesehen. Auch sollte eine EU-weit abgestimmte Regelung angestrebt werden, da ansonsten unterschiedlich hohe Verzinsungen innerhalb transnationaler Gruppen auftreten und zu weiteren Fragestellungen führen könnten.

In jedem Fall sollten aber folgende Details der Regelung überdacht werden:

- Der Basiszinssatz reflektiert die Kosten der Unternehmensfinanzierung nicht hinreichend. Auch der Aufschlag von 2 Prozentpunkten ist nicht ausreichend. Der Entlastungsbeweis kann dies – auch wegen praktischer Themen der Nachweisführung – nicht ausgleichen.
- Wie ist der Höchstsatz zu bestimmen, wenn der Basiszinssatz künftig wieder negativ ist?
- Auch der Entlastungsbeweis kann wohl nur hinsichtlich einer Fremdkapitalrefinanzierung geführt werden, sollte aber alle Formen der Unternehmensfinanzierung umfassen.
- Es sollte gesetzlich klargestellt werden, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung bei Einhaltung des Höchstbetrages ausgeschlossen ist.

### **3. Nationales DAC 6**

Seit der Einführung von DAC6 bestehen erhebliche Unklarheiten, welche Sachverhalte unter die Meldepflicht fallen. Auch das BMF-Schreiben vom 29.03.2021 hat hier keine ausreichende Klarheit geschaffen. Wir erachten daher eine schlichte Ausdehnung auf nationale Fälle ohne Konkretisierung der Hallmarks für nicht zielführend, zumal die nationalen Hallmarks nach unserem Eindruck nicht einfacher in der Handhabung sein werden.

Beispiel: Unter § 138I Abs. 3 Nr. 3 S. 2 Buchst. c) AO-E kann eine Vielzahl von inländischen Strukturen fallen, wie z. B. inländische Holdinggesellschaften oder auch nur vorgehaltenen Gesellschaften.



Bundesverband  
Beteiligungskapital e.V.

Inwieweit kein Meldefall nach § 138I Abs. 2 Nr. 4 AO-E vorliegt, ist – nach den Erfahrungen bei DAC6 –häufig ein kontroverses Thema mit der Finanzverwaltung. Einer umfassenden White List – die aber auch noch zu DAC6 aussteht – bekommt besondere Bedeutung zu, um die Regelung handhabbar zu machen.

Wir regen an, die Einführung des nationalen DAC6 daher noch einmal generell zu überdenken bzw. auch im Interesse der Finanzverwaltung das potentielle Risiko einer Vielzahl von „Vorsichts-Meldungen“ bei den weiteren Erwägungen einzubeziehen und die Regelung zielgenauer auszugestalten.

Die Einführung nutzer- und gestaltungsbezogener Merkmale in § 138I Abs. 5 AO-E ist grundsätzlich zu begrüßen. Es ist aber fraglich, ob die Regelung die gewünschte begrenzende Wirkung entfalten kann. Beispiel: Das BMF hat bisher bei Personengesellschaften ein weites Verständnis des Begriffs des Nutzers angewandt (siehe Tz. 22 des BMF-Schreibens vom 29.03.2021). Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass die nutzerbezogenen Merkmale eventuell bei den Gesellschaftern einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft erhoben werden müssen und sich danach der Anwendungsbereich bestimmt.

Mit freundlichen Grüßen

Ulrike Hinrichs  
Geschäftsführendes Vorstandsmitglied

RA Christian Schatz  
Rechtsbeirat des BVK

# Referentenentwurf

## des Bundesministeriums der Finanzen

### Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz)

#### A. Problem und Ziel

Die ökonomischen Folgen der multiplen Krisen – die Corona-Pandemie und der russische Überfall auf die Ukraine – belasten die deutsche Wirtschaft, aber auch die öffentlichen Haushalte. Zugleich stellen die Dekarbonisierung und der demographische Wandel die deutsche Wirtschaft vor große Herausforderungen. Um diesen Herausforderungen begegnen zu können, müssen auch aus steuerlicher Sicht die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen verbessert werden. Gleichzeitig ist der finanzielle Spielraum der öffentlichen Haushalte für steuerpolitische Impulse durch die vorangegangenen Krisen erheblich eingengt.

Um die Wachstumschancen für unsere Wirtschaft zu erhöhen, Investitionen und Innovation in neue Technologien zu ermöglichen und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu stärken, werden daher zielgerichtete Maßnahmen ergriffen, die die begrenzten Spielräume der öffentlichen Haushalte in den Blick nehmen und dadurch – auch vor dem Hintergrund der außerordentlich hohen Inflationsrate – keinen zusätzlichen Preisdruck erzeugen.

#### B. Lösung

Mit dem vorliegenden Gesetz werden wir die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern und Impulse setzen, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren und mit unternehmerischem Mut Innovationen wagen können. Dies ist wichtig, um die Transformation unserer Wirtschaft zu begleiten sowie die Wettbewerbsfähigkeit, die Wachstumschancen und den Standort Deutschland zu stärken.

Daneben werden zahlreiche Maßnahmen ergriffen, um das Steuersystem an zentralen Stellen zu vereinfachen und durch Anhebung von Schwellenwerten und Pauschalen vor allem kleine Betriebe von Bürokratie zu entlasten. Mit einer Vielzahl an kleineren Maßnahmen erreichen wir eine Wirkung in der Breite.

Es gehört zur Fairness gegenüber allen Steuerzahlerinnen und Steuerzahlern sowie Wettbewerbern, dass unerwünschte Steuergestaltungen effektiv unterbunden werden. Mit diesem Gesetz ergreifen wir Maßnahmen, die dazu beitragen, unerwünschte Steuergestaltungen aufzudecken und abzustellen und damit das Vertrauen in den Staat stärken.

Darüber hinaus werden wir das Steuerrecht im Rahmen des im Koalitionsvertrag Vereinbarten weiter modernisieren.

Hervorzuheben sind folgende Maßnahmen:

- Einführung einer Investitionsprämie zur Beförderung der Transformation der Wirtschaft in Richtung insbesondere von mehr Klimaschutz.

- Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung.
- Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs.
- Anhebung der GWG-Grenze auf 1 000 Euro.
- Mehr Liquidität bei kleinen und mittleren Unternehmen durch Verbesserungen bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter, den Abschreibungsmöglichkeiten zu den Sammelposten und zur Sonderabschreibung nach § 7g EStG.
- Reform der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG).
- Steigerung der Attraktivität der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG.
- Anhebung der Grenze für die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO) und der Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung (Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten) nach § 20 Satz 1 Nummer 1 UStG.
- Digitalisierung des Spendenverfahrens – Anpassung des Zuwendungsempfängerregisters.
- Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung.
- Erhöhung des Schwellenwertes zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 Euro auf 2 000 Euro.
- Die Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen wird auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.
- Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen zwischen inländischen Unternehmen.
- Reform der Zinsschranke.
- Einführung einer Zinshöhenschranke.
- Anpassung der Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung.
- Anpassung der AO und anderer Steuergesetze an das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436).

### C. Alternativen

Keine.

### D. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1)</sup>	Kassenjahr					
		2023	2024	2025	2026	2027	2028
Insgesamt	- 6 660	.	- 1 595	- 4 965	- 6 305	- 6 300	- 6 255
Bund	- 2 440	.	- 732	- 1 977	- 2 276	- 2 289	- 2 346

Länder	- 2 289	.	- 696	- 1 880	- 2 137	- 2 163	- 2 219
Gemeinden	- 1 931	.	- 167	- 1 108	- 1 892	- 1 848	- 1 690

<sup>1)</sup> Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

Die Regelungen führen beim Einzelplan 08 für die Haushaltsjahre 2023 bis 2027 insgesamt zu einem Mehrbedarf von 23 318 T€ sowie von insgesamt 17 Planstellen/Stellen.

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln in 2023 ist mit den vorhandenen Mitteln und Planstellen zu realisieren. Ab 2024 soll der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

Im Einzelnen fallen beim BZSt und ITZBund sowie beim Kapitel 0811 folgende Mehrausgaben an:

Kapitel	HH-Jahr	2023	2024	2025	2026	2027
	Maßnahme	in T€				
0811	Einführung einer Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen, klarstellende Änderungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen		140	332	355	355
	Kapitalertragsteuer-Erstattunganspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen	46	92	92	92	92
<b>Summe</b>		<b>46</b>	<b>232</b>	<b>424</b>	<b>447</b>	<b>447</b>
0815	Einführung einer Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen, klarstellende Änderungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen		8 651	4 609	2 376	2 376
	Kapitalertragsteuer-Erstattunganspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen	1 235	470	470	470	470
<b>Summe</b>		<b>1 235</b>	<b>9 121</b>	<b>5 079</b>	<b>2 846</b>	<b>2 846</b>
0816	Einführung einer Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen, klarstellende Änderungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen		0	119	238	238
<b>Summe</b>			<b>0</b>	<b>119</b>	<b>238</b>	<b>238</b>
<b>Summe</b>	<b>Epl. 08 / HH-Jahr</b>	<b>1 281</b>	<b>9 353</b>	<b>5 622</b>	<b>3 531</b>	<b>3 531</b>

Die titelgenaue Aufschlüsselung der vorstehend dargestellten Mehrausgaben beim BZSt und ITZBund ist aus den nachstehenden Darstellungen im Allgemeinen Teil der Begründung ersichtlich.

## E. Erfüllungsaufwand

### E.1 Erfüllungsaufwand für Bürgerinnen und Bürger

Veränderung des jährlichen Zeitaufwands (in Stunden):	-505 867,0
Veränderung des jährlichen Sachaufwands (in Tsd. Euro):	-1 860,5
Einmaliger Zeitaufwand (in Stunden):	0,0

Einmaliger Sachaufwand (in Tsd. Euro):	-12,0
--	-------

## E.2 Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	-1 411 572,6
davon Bürokratiekosten aus Informationspflichten (in Tsd. Euro):	-55 267,8
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	714,0
davon durch Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe (in Tsd. Euro):	443,0
davon Sonstiges (in Tsd. Euro):	0,0

Der laufende Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft unterliegt der „One in, one out“-Regelung (Kabinettsbeschluss vom 25. März 2015). Da es sich dabei im Saldo um ein „Out“ in Höhe von rund 1,4 Mrd. Euro handelt, steht die Summe als Kompensationsvolumen für Regelungsvorhaben des Bundesministeriums der Finanzen zur Verfügung.

## E.3 Erfüllungsaufwand der Verwaltung

Veränderung des jährlichen Erfüllungsaufwands (in Tsd. Euro):	31 366,4
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	3 032,4
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	28 334,0
davon auf Bundes- und Landesebene (in Tsd. Euro)	0,0
Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro):	12 685,0
davon auf Bundesebene (in Tsd. Euro):	12 145,0
davon auf Landesebene (in Tsd. Euro):	540,0
davon auf Bundes- und Landesebene (in Tsd. Euro)	0,0

Hinsichtlich der weiteren Auswirkungen auf den Erfüllungsaufwand der Verwaltung wird auf die ausführlichen Darstellungen im Allgemeinen Teil der Begründung verwiesen.

Durch die gesetzlichen Änderungen entsteht in den Ländern ein einmaliger automations-technischer Umstellungsaufwand. Die Höhe des Aufwands ist von hier aus nicht quantifizierbar.

## F. Weitere Kosten

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.



# Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen

## Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness

### (Wachstumschancengesetz)<sup>1)</sup>

#### Vom ...

Der Bundestag hat mit Zustimmung des Bundesrates das folgende Gesetz beschlossen:

#### Inhaltsübersicht

- Artikel 1 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz [TnV] (Klimaschutz-Investitionsprämiengesetz – Klimaschutz-InvPG)
- Artikel 2 Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2023]
- Artikel 3 Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [TnV]
- Artikel 4 Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 5 Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2028]
- Artikel 6 Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [TnV]
- Artikel 7 Weitere Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025]
- Artikel 8 Änderung des Umwandlungssteuergesetzes [TnV]
- Artikel 9 Änderung der Abgabenordnung [TnV]
- Artikel 10 Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2024]
- Artikel 11 Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2025]
- Artikel 12 Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2027]
- Artikel 13 Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [TnV]
- Artikel 14 Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2024]
- Artikel 15 Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2025]
- Artikel 16 Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2027]
- Artikel 17 Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [TnV]
- Artikel 18 Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [1.1.2024]

---

<sup>1)</sup> Artikel 40 dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung (ABl. L 104 vom 25.3.2021, S. 1).

- Artikel 19 Änderung der Finanzgerichtsordnung [1.1.2024]
- Artikel 20 Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [TnV]
- Artikel 21 Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 22 Änderung des Gewerbesteuergesetzes [TnV]
- Artikel 23 Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 24 Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2028]
- Artikel 25 Änderung des Umsatzsteuergesetzes [TnV]
- Artikel 26 Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 27 Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2025]
- Artikel 28 Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025]
- Artikel 29 Änderung des Investmentsteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 30 Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2020]
- Artikel 31 Weitere Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2024]
- Artikel 32 Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [TnV]
- Artikel 33 Weitere Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [1.1.2024]
- Artikel 34 Änderung des Bewertungsgesetzes [1.1.2024]
- Artikel 35 Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2024]
- Artikel 36 Weitere Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2025]
- Artikel 37 Änderung des Handelsgesetzbuchs [1.1.2024]
- Artikel 38 Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch [1.1.2024]
- Artikel 39 Änderung des Generationenkapitalgesetzes [1.11.2023]
- Artikel 40 Änderung des EU-Amtshilfegesetzes [TnV]
- Artikel 41 Folgeänderungen [TnV]
- Artikel 42 Folgeänderungen [1.1.2024]
- Artikel 43 Neubekanntmachung der Abgabenordnung [1.1.2024]
- Artikel 44 Inkrafttreten

## **Artikel 1**

# **Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz [TnV]**

## **(Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz – Klimaschutz-InvPG)**

### **§ 1**

#### **Anspruchsberechtigte**

(1) Anspruchsberechtigt sind Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie steuerpflichtige Einkünfte im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes erzielen, nicht von der Besteuerung befreit sind und die in diesem Gesetz aufgeführten Voraussetzungen erfüllen.

(2) Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes ist die Mitunternehmerschaft Anspruchsberechtigter. Nach § 1a des Körperschaftsteuergesetzes optierende Gesellschaften sind als Steuerpflichtige im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes anspruchsberechtigt.

### **§ 2**

#### **Begünstigte Klimaschutz-Investitionen**

(1) Begünstigt sind die Anschaffung und Herstellung von neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens sowie Maßnahmen an bestehenden beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen (begünstigte Investitionen), wenn die Wirtschaftsgüter

1. in einem Einsparkonzept enthalten sind, das die Voraussetzungen der Absätze 2 und 3 erfüllt,
2. dazu dienen, dass der Anspruchsberechtigte im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert und damit
  - a) geltende Unionsnormen übertrifft oder
  - b) angenommene, aber noch nicht in Kraft getretenen Unionsnormen erfüllt, sofern die Investition spätestens 18 Monate vor Inkrafttreten der Norm durchgeführt und abgeschlossen wird,
3. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder der Beendigung der Maßnahme und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Steuerpflichtigen ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Nicht begünstigt sind Investitionen im Sinne des Satzes 1

1. für Kraft-Wärme-Kopplung,
2. für Fernwärme und/oder Fernkälte,

3. für Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen, einschließlich Erdgas, betrieben werden.

(2) Das nach Absatz 1 Nummer 1 erforderliche Einsparkonzept muss mit Hilfe eines Energieberaters oder eines eigenen Energiemanagers (sofern der Anspruchsberechtigte über ein nach DIN EN ISO 50001 oder Eco-Management and Audit Scheme (EMAS) zertifiziertes Energie- oder Umweltmanagementsystem verfügt) erstellt worden sein und die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 im Sinne des § 8a des Gesetzes über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen (EDL-G) erfüllen. Zusätzlich zu den Anforderungen nach DIN EN 16247-1 sind die unter Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Satz 2 erforderlichen Angaben aufzunehmen.

(3) Unternehmensexterne Energieberater müssen im Programm „Bundesförderung der Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systeme: Modul 1“ (Energieaudit) gemäß der Richtlinie über die Förderung von Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systemen zugelassen sein. Die Beratung muss für das beratene Unternehmen hersteller-, anbieter-, produkt- und vertriebsneutral sowie technologieoffen erfolgen.

(4) Die Investitionsprämie für die nach dem Absatz 1 begünstigten Investitionen kann nur in Anspruch genommen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten je Wirtschaftsgut mindestens 10 000 Euro betragen.

### § 3

#### **Förderzeitraum**

(1) Die Investition im Sinne des § 2 Absatz 1 ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem ... [*einsetzen: Datum des Tages der Verkündung des Gesetzes*] und vor dem 1. Januar 2028 begonnen und abgeschlossen hat oder nach dem 31. Dezember 2027 abschließt, soweit vor dem 1. Januar 2028 Teilerstellungskosten entstanden oder Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet werden.

(2) Die Investition ist in dem Zeitpunkt begonnen, in dem das Wirtschaftsgut bestellt oder mit seiner Herstellung begonnen worden ist. Nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Arbeiten, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen, sind in dem Zeitpunkt begonnen, indem entweder die erste Bestellung für die Lieferung von Material ausgelöst wird oder, soweit keine Lieferung erfolgt, wenn mit den Arbeiten begonnen wird. Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt sind.

### § 4

#### **Förderfähige Aufwendungen, Bemessungsgrundlage und Höhe der Investitionsprämie**

(1) Zum förderfähigen Aufwand gehören die nachgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die vor dem 1. Januar 2028 entstandenen Teilerstellungskosten und geleisteten Anzahlungen auf Anschaffungskosten einer nach § 2 Absatz 1 in Verbindung mit § 3 Absatz 1 begünstigten Investition.

(2) Bemessungsgrundlage ist die Summe der förderfähigen Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1. Die Bemessungsgrundlage beträgt im Förderzeitraum nach § 3 insgesamt maximal 200 000 000 Euro.

(3) Die Investitionsprämie beträgt 15 Prozent der Bemessungsgrundlage nach Absatz 2. Die Investitionsprämie beträgt daher im Förderzeitraum insgesamt höchstens 30 000 000 Euro.

(4) Werden für die im Einsparkonzept nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 enthaltenen Maßnahmen neben der Investitionsprämie weitere staatliche Beihilfen für den Umweltschutz gewährt, darf die Summe dieser Beihilfen einschließlich der Investitionsprämie nach diesem Gesetz den Betrag von 30 000 000 Euro pro Unternehmen und Investitionsvorhaben nicht übersteigen.

## § 5

### **Antrag auf Investitionsprämie**

(1) Die Investitionsprämie wird auf Antrag des Anspruchsberechtigten gewährt, soweit der Anspruch nach Absatz 2 entstanden ist und die Bemessungsgrundlage nach § 4 Absatz 2 mindestens 50 000 Euro beträgt. Der Anspruchsberechtigte kann im Förderzeitraum nach § 3 maximal zwei Anträge auf Investitionsprämie stellen.

(2) Der Anspruch auf die Investitionsprämie entsteht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investitionen. Für vor dem 1. Januar 2028 entstandene Teilerstellungskosten oder geleistete Anzahlungen auf Anschaffungskosten einer nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investition entsteht der Anspruch auf die Investitionsprämie am 31. Dezember 2027.

(3) Der Antrag auf Investitionsprämie ist ausschließlich elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle bei dem für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzamt zu stellen. Dies gilt auch, wenn die Einkünfte nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b der Abgabenordnung gesondert festgestellt werden. Ist eine Mitunternehmerschaft Anspruchsberechtigter, so ist der Antrag bei dem Finanzamt zu stellen, das für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständig ist. Der Antrag ist spätestens bis zum 31. Dezember 2029 beim zuständigen Finanzamt zu stellen.

(4) In dem Antrag nach Absatz 1 sind die nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investitionen so genau zu bezeichnen, dass eine Überprüfung möglich ist. In dem Antrag nach Absatz 1 sind zudem alle weiteren nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben aufzunehmen, die für eine Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen erforderlich sind. Dazu gehören insbesondere die Angaben, die für die Feststellung der Voraussetzungen nach § 4 Absatz 4, § 6 Absatz 2 und § 7 erforderlich sind.

(5) Dem Antrag nach Absatz 1 ist das nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 2 Absatz 2 und 3 erforderliche Einsparkonzept sowie eine schriftliche Bestätigung des Energieberaters oder des eigenen Energiemanagers, mit dessen Hilfe das Einsparkonzept erstellt wurde, beizufügen, dass die im Antrag aufgeführten Investitionen mit den im Einsparkonzept enthaltenen Maßnahmen übereinstimmen und die nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und § 2 Absatz 1 Satz 2 erforderlichen Voraussetzungen erfüllen.

## § 6

### **Kumulierung mit anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen**

(1) Die Investitionsprämie kann vorbehaltlich des Absatzes 2 neben anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen für begünstigte Investitionen im Sinne des § 2 Absatz 1 gewährt werden

(2) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investition dürfen nicht in die förderfähigen Aufwendungen im Sinne des § 4 Absatz 1 einbezogen werden, wenn die nach § 2 Absatz 1 begünstigte Investition im Rahmen anderer Förderungen oder staatlicher Beihilfen gefördert wurde oder wird.

## § 7

### **Anzuwendende Rechtsvorschriften der Europäischen Union**

(1) Auf dieses Gesetz findet die Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, im Folgenden Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO), (ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1), zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2023/917 der Kommission vom 4. Mai 2023 (ABl. L 119/159 vom 5.5.2023, S. 1), in der jeweils geltenden Fassung Anwendung.

(2) Ein Anspruch nach diesem Gesetz besteht nicht für Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne des Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c und des Artikel 2 Nummer 18 AGVO und soweit die Anwendung der AGVO nach Artikel 1 Absatz 3 und Absatz 6 AGVO ausgeschlossen ist.

(3) Die Gewährung der Investitionsprämie ist nicht zulässig, solange derjenige, der die Investitionsprämie beantragt, zu einer Rückzahlung von Beihilfen auf Grund eines früheren Beschlusses der Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit einer Beihilfe und ihrer Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt verpflichtet worden und dieser Rückzahlungsanforderung nicht nachgekommen ist.

## § 8

### **Festsetzung und Auszahlung der Investitionsprämie**

Die Investitionsprämie ist in einem Investitionsprämienbescheid festzusetzen und innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Investitionsprämienbescheides aus den Einnahmen an Einkommensteuer, bei Steuerpflichtigen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes aus den Einnahmen an Körperschaftsteuer auszuführen.

## § 9

### **Ertragsteuerliche Behandlung der Investitionsprämie**

Wurden die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investition in der Bemessungsgrundlage nach § 4 Absatz 2 berücksichtigt, ist die Absetzung für Abnutzung nach § 7 des Einkommensteuergesetzes dieser begünstigten

Investition ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie von den insoweit um die Investitionsprämie geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen.

## § 10

### **Anwendung der Abgabenordnung**

Die Vorschriften der Abgabenordnung sind mit Ausnahme des § 163 der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. In öffentlich-rechtlichen Streitigkeiten über die auf Grund dieses Gesetzes ergehenden Verwaltungsakte der Finanzbehörden ist der Finanzrechtsweg gegeben.

## § 11

### **Verzinsung des Rückforderungsanspruchs**

Ist der Investitionsprämienbescheid nach § 8 aufgehoben oder zuungunsten des Anspruchsberechtigten geändert worden, ist der Rückzahlungsanspruch nach Maßgabe des § 238 Absatz 1 und des § 239 der Abgabenordnung vom Tag der Auszahlung der Investitionsprämie an zu verzinsen. Der Zinslauf endet mit Ablauf des Tages, an dem der geänderte Investitionsprämienbescheid wirksam geworden ist. Maßgebend für die Zinsberechnung ist die Differenz zwischen der neu festgesetzten Investitionsprämie und der vorher festgesetzten Investitionsprämie. Zinsschuldner ist der Anspruchsberechtigte. Die Festsetzungsfrist für die Zinsfestsetzung beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Investitionsprämienbescheid aufgehoben oder geändert worden ist.

## § 12

### **Verfolgung von Straftaten**

Für die Investitionsprämie gelten die Strafvorschriften des § 370 Absatz 1 bis 4, der §§ 371, 375 Absatz 1 und des § 376 sowie die Bußgeldvorschriften der §§ 378 und 379 Absatz 1 und 4 und der §§ 383 und 384 der Abgabenordnung entsprechend. Für das Strafverfahren wegen einer Straftat nach Satz 1 sowie der Begünstigung einer Person, die eine solche Tat begangen hat, gelten die §§ 385 bis 408, für das Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit nach Satz 1 die §§ 409 bis 412 der Abgabenordnung entsprechend.

## § 13

### **Bekanntmachungserlaubnis**

Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, den Wortlaut dieses Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung mit neuem Datum bekannt zu machen.

## § 14

### **Evaluierung**

Die Bundesregierung wird die Anwendung dieses Gesetzes spätestens im Jahr 2029 auf wissenschaftlicher Grundlage und auf der Basis eines von der Europäischen

Kommission genehmigten Evaluierungsplanes evaluieren. Die Bundesregierung unterrichtet den Deutschen Bundestag über die Ergebnisse der Evaluierung.

## § 15

### **Anwendungsregelung**

(1) Das Gesetz ist im Fall eines Beschlusses der Europäischen Kommission gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a AGVO ununterbrochen bis zum Wegfall der Freistellungsvoraussetzungen der AGVO oder eines Rechtsaktes, der an die Stelle der AGVO tritt, anwendbar.

(2) Das Bundesministerium der Finanzen hat

1. den Beschluss der Europäischen Kommission gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a AGVO sowie
  2. den Tag des Wegfalls der Freistellungsvoraussetzungen
- im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen.

## **Artikel 2**

### **Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2023]**

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 8 Absatz 3 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden die Überschrift zu Abschnitt XVI und die Angaben zu den §§ 123 bis 126 gestrichen.
2. Die Überschrift zu Abschnitt XVI wird gestrichen.
3. Die §§ 123 bis 126 werden aufgehoben.

## **Artikel 3**

### **Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [TnV]**

Das Einkommensteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 2 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 6 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 2 Satz 1 wird die Angabe „800 Euro“ durch die Angabe „1 000 Euro“ ersetzt.
  - b) Absatz 2a wird wie folgt geändert:



- aa) In Satz 1 wird die Angabe „1 000 Euro“ durch die Angabe „5 000 Euro“ ersetzt.
  - bb) In Satz 2 werden die Wörter „vier Wirtschaftsjahren“ durch die Wörter „zwei Wirtschaftsjahren“ und die Wörter „mit jeweils einem Fünftel“ durch die Wörter „mit jeweils einem Drittel“ ersetzt.
2. In § 7g Absatz 5 wird die Angabe „20 Prozent“ durch die Angabe „50 Prozent“ ersetzt.
  3. In § 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3 werden die Wörter „§ 93 Absatz 3 Satz 2“ durch die Wörter „§ 93 Absatz 3 Satz 2 oder 4“ ersetzt.
  4. § 19 Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Der maßgebende Prozentsatz, der Höchstbetrag des Versorgungsfreibetrags und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Jahr des Versorgungsbeginns	Versorgungsfreibetrag		Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag in Euro
	in % der Versorgungsbezüge	Höchstbetrag in Euro	
bis 2005	40,0	3 000	900
ab 2006	38,4	2 880	864
2007	36,8	2 760	828
2008	35,2	2 640	792
2009	33,6	2 520	756
2010	32,0	2 400	720
2011	30,4	2 280	684
2012	28,8	2 160	648
2013	27,2	2 040	612
2014	25,6	1 920	576
2015	24,0	1 800	540
2016	22,4	1 680	504
2017	20,8	1 560	468
2018	19,2	1 440	432
2019	17,6	1 320	396
2020	16,0	1 200	360
2021	15,2	1 140	342
2022	14,4	1 080	324
2023	14,0	1 050	315
2024	13,6	1 020	306
2025	13,2	990	297
2026	12,8	960	288
2027	12,4	930	279
2028	12,0	900	270
2029	11,6	870	261
2030	11,2	840	252
2031	10,8	810	243
2032	10,4	780	234

2033	10,0	750	225
2034	9,6	720	216
2035	9,2	690	207
2036	8,8	660	198
2037	8,4	630	189
2038	8,0	600	180
2039	7,6	570	171
2040	7,2	540	162
2041	6,8	510	153
2042	6,4	480	144
2043	6,0	450	135
2044	5,6	420	126
2045	5,2	390	117
2046	4,8	360	108
2047	4,4	330	99
2048	4,0	300	90
2049	3,6	270	81
2050	3,2	240	72
2051	2,8	210	63
2052	2,4	180	54
2053	2,0	150	45
2054	1,6	120	36
2055	1,2	90	27
2056	0,8	60	18
2057	0,4	30	9
2058	0,0	0	0“.

5. § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Der der Besteuerung unterliegende Anteil ist nach dem Jahr des Rentenbeginns und dem in diesem Jahr maßgebenden Prozentsatz aus der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

<b>Jahr des Rentenbeginns</b>	<b>Besteuerungsanteil in %</b>	<b>Jahr des Rentenbeginns</b>	<b>Besteuerungsanteil in %</b>
bis 2005	50,0	2032	87,0
ab 2006	52,0	2033	87,5
2007	54,0	2034	88,0
2008	56,0	2035	88,5
2009	58,0	2036	89,0
2010	60,0	2037	89,5
2011	62,0	2038	90,0
2012	64,0	2039	90,5
2013	66,0	2040	91,0
2014	68,0	2041	91,5

2015	70,0	2042	92,0
2016	72,0	2043	92,5
2017	74,0	2044	93,0
2018	76,0	2045	93,5
2019	78,0	2046	94,0
2020	80,0	2047	94,5
2021	81,0	2048	95,0
2022	82,0	2049	95,5
2023	82,5	2050	96,0
2024	83,0	2051	96,5
2025	83,5	2052	97,0
2026	84,0	2053	97,5
2027	84,5	2054	98,0
2028	85,0	2055	98,5
2029	85,5	2056	99,0
2030	86,0	2057	99,5
2031	86,5	2058	100,0“.

6. § 24a Satz 5 wird wie folgt gefasst:

„Der maßgebende Prozentsatz und der Höchstbetrag des Altersentlastungsbetrags sind der nachstehenden Tabelle zu entnehmen:

Das auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgende Kalenderjahr	Altersentlastungsbetrag	
	in % der Einkünfte	Höchstbetrag in Euro
2005	40,0	1 900
2006	38,4	1 824
2007	36,8	1 748
2008	35,2	1 672
2009	33,6	1 596
2010	32,0	1 520
2011	30,4	1 444
2012	28,8	1 368
2013	27,2	1 292
2014	25,6	1 216
2015	24,0	1 140
2016	22,4	1 064
2017	20,8	988
2018	19,2	912
2019	17,6	836
2020	16,0	760
2021	15,2	722
2022	14,4	684
2023	14,0	665

2024	13,6	646
2025	13,2	627
2026	12,8	608
2027	12,4	589
2028	12,0	570
2029	11,6	551
2030	11,2	532
2031	10,8	513
2032	10,4	494
2033	10,0	475
2034	9,6	456
2035	9,2	437
2036	8,8	418
2037	8,4	399
2038	8,0	380
2039	7,6	361
2040	7,2	342
2041	6,8	323
2042	6,4	304
2043	6,0	285
2044	5,6	266
2045	5,2	247
2046	4,8	228
2047	4,4	209
2048	4,0	190
2049	3,6	171
2050	3,2	152
2051	2,8	133
2052	2,4	114
2053	2,0	95
2054	1,6	76
2055	1,2	57
2056	0,8	38
2057	0,4	19
2058	0,0	0“.

7. § 34a wird wie folgt gefasst:

„§ 34a

Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne

(1) Sind in dem zu versteuernden Einkommen nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit (§ 2 Absatz 1

Satz 1 Nummer 1 bis 3) im Sinne des Absatzes 2 enthalten, ist die Einkommensteuer für diese Gewinne auf Antrag des Steuerpflichtigen ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 Prozent zu berechnen; dies gilt nicht, soweit für die Gewinne der Freibetrag nach § 16 Absatz 4 oder die Steuerermäßigung nach § 34 Absatz 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Absatz 1 Nummer 4 handelt. Der Antrag nach Satz 1 ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. § 233a Absatz 2a der Abgabenordnung ist entsprechend anzuwenden. Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder 10 000 Euro übersteigt. Der Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum vom Steuerpflichtigen ganz oder teilweise zurückgenommen werden; der Einkommensteuerbescheid ist entsprechend zu ändern. Die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den nächsten Veranlagungszeitraum abgelaufen ist.

(2) Der nicht entnommene Gewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils ist der nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelte Gewinn vermindert um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres vermehrt um die Gewerbesteuer des Wirtschaftsjahres. Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer nach Absatz 1 Satz 1 und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages bleiben außer Ansatz. Entnahmen gelten vorrangig bis zur Höhe der Einkommensteuer im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlages als zur Zahlung dieser Beträge verwendet.

(3) Der Begünstigungsbetrag ist der im Veranlagungszeitraum nach Absatz 1 Satz 1 auf Antrag begünstigte Gewinn. Der Begünstigungsbetrag des Veranlagungszeitraums, vermindert um die darauf entfallende Steuerbelastung nach Absatz 1 und den darauf entfallenden Solidaritätszuschlag, vermehrt um den nachversteuerungspflichtigen Betrag des Vorjahres und den auf diesen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 7 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, vermindert um den Nachversteuerungsbetrag im Sinne des Absatzes 6 und den auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil nach Absatz 7 übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag, ist der nachversteuerungspflichtige Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. Dieser ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen.

(4) Die positive Differenz zwischen dem nicht entnommenen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 des Wirtschaftsjahres und dem Begünstigungsbetrag im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ist der nachversteuerungsfreie Entnahmebetrag. Der nachversteuerungsfreie Entnahmebetrag des Veranlagungszeitraums, vermehrt um das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen des Vorjahres und vermindert um das im Veranlagungszeitraum ausgeschöpfte nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen im Sinne des Absatzes 5 ist das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums. Dieses ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil jährlich gesondert festzustellen. Wurde kein Antrag des Steuerpflichtigen nach Absatz 1 Satz 1 gestellt und ist kein nachversteuerungspflichtiger Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach Absatz 3 festzustellen, ist das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen nur auf erstmaligen Antrag des Steuerpflichtigen festzustellen.

(5) Soweit der positive Saldo aus Entnahmen und Einlagen im Wirtschaftsjahr den Gewinn nach § 4 Absatz 1 oder § 5 übersteigt, mindert sich in diesem Umfang das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen (verbrauchtes nachversteuerungsfreies Entnahmevermögen).

(6) Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelten Gewinn und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen im Sinne des Absatzes 4 zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums (Nachversteuerungsbetrag), ist eine Nachversteuerung durchzuführen, soweit zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag nach Absatz 3 festgestellt wurde. Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent. Der Nachversteuerungsbetrag ist um die Beträge, die für die Erbschaftsteuer (Schenkungssteuer) anlässlich der Übertragung des Betriebs oder Mitunternehmeranteils entnommen wurden, zu vermindern.

(7) Die Übertragung oder Überführung eines Wirtschaftsguts nach § 6 Absatz 5 Satz 1 bis 3 führt unter den Voraussetzungen des Absatzes 6 zur Nachversteuerung. Eine Nachversteuerung findet nicht statt, wenn der Steuerpflichtige beantragt, den nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe des Buchwerts des übertragenen oder überführten Wirtschaftsguts, höchstens jedoch in Höhe des Nachversteuerungsbetrags, den die Übertragung oder Überführung des Wirtschaftsguts ausgelöst hätte, auf den anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil zu übertragen.

(8) Eine Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach Absatz 6 ist durchzuführen

1. in den Fällen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1 und 3 sowie des § 18 Absatz 3,
2. in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
3. in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3, wenn die Übertragung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erfolgt. Ein Fall der unentgeltlichen Übertragung liegt auch vor, wenn der Mitunternehmer ausscheidet und sein Anteil dem übrigen Mitunternehmer oder den übrigen Mitunternehmern unentgeltlich zuwächst. Dies gilt entsprechend für eine unentgeltliche Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der Betrieb oder der Mitunternehmeranteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer zuzurechnen ist,
4. wenn der Gewinn nicht mehr nach § 4 Absatz 1 Satz 1 oder § 5 ermittelt wird,
5. wenn der Steuerpflichtige dies beantragt.

Eine anteilige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ist durchzuführen

1. in den Fällen der entgeltlichen Veräußerung eines Teils eines Einzelunternehmens oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils,
2. in den Fällen der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft,
3. in den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Teilbetriebs, eines Teils eines Einzelunternehmens oder Teils eines Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3, wenn die Übertragung an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse erfolgt. Ein Fall der unentgeltlichen Übertragung im Sinne von Satz 1 liegt auch vor, wenn der Teil der Mitunternehmeranteils dem übrigen

Mitunternehmer oder den übrigen Mitunternehmern unentgeltlich zuwächst. Dies gilt entsprechend für eine unentgeltliche Übertragung auf eine Mitunternehmerschaft, soweit der übertragene Teil des Betriebs oder des Teils eines Mitunternehmeranteils einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse als Mitunternehmer zuzurechnen ist.

In den Fällen des Satzes 2 geht insoweit das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen nach Absatz 4 anteilig unter. Absatz 9 Satz 3 gilt sinngemäß. In den Fällen von Satz 1 Nummer 1 bis 3 und Satz 2 ist die nach Absatz 6 geschuldete Einkommensteuer auf Antrag des Steuerpflichtigen oder seines Rechtsnachfolgers in regelmäßigen Teilbeträgen für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren seit Eintritt der ersten Fälligkeit zinslos zu stunden, wenn ihre alsbaldige Einziehung mit erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden wäre.

(9) In den Fällen der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen des Rechtsvorgängers fortzuführen; Absatz 8 Satz 1 Nummer 3 und Satz 2 Nummer 3 bleiben unberührt. Bei unentgeltlicher Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen oder unentgeltlicher Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils auf eine natürliche Person hat der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen anteilig fortzuführen. Maßgeblich ist der Anteil des übertragenen Betriebsvermögens an dem Betriebsvermögen des Rechtsvorgängers vor der Übertragung. In den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes gehen der für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag und das für den eingebrachten Betrieb oder Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen auf den neuen Mitunternehmeranteil über. Bei Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils zu Buchwerten nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes gehen der nachversteuerungspflichtige Betrag und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen anteilig auf den neuen Mitunternehmeranteil über; Satz 3 gilt entsprechend.

(10) Negative Einkünfte dürfen nicht mit ermäßigt besteuerten Gewinnen im Sinne von Absatz 1 Satz 1 ausgeglichen werden; sie dürfen insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

(11) Zuständig für den Erlass der Feststellungsbescheide über den nachversteuerungspflichtigen Betrag und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen ist das für die Einkommensbesteuerung zuständige Finanzamt. Die Feststellungsbescheide können nur insoweit angegriffen werden, als sich der nachversteuerungspflichtige Betrag oder das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen gegenüber dem nachversteuerungspflichtigen Betrag oder dem nachversteuerungsfreien Entnahmevermögen des Vorjahres verändert haben. Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit dem Einkommensteuerbescheid verbunden werden.

(12) Sind Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder b der Abgabenordnung gesondert festzustellen, können auch die Höhe der Entnahmen und Einlagen sowie weitere nach den Absätzen 1 bis 9 erforderliche Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden. Zuständig für die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 ist das Finanzamt, das für die gesonderte Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung zuständig ist. Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung verbunden werden. Die Feststellungsfrist für die gesonderte Feststellung

nach Satz 1 endet nicht vor Ablauf der Feststellungsfrist für die Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung.

(13) Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags und des nachversteuerungsfreien Entnahmevermögens ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach Absatz 1 stellt oder diesen ganz oder teilweise zurücknimmt und sich die Besteuerungsgrundlagen im Einkommensteuerbescheid ändern. Dies gilt entsprechend, wenn der Erlass, die Aufhebung oder Änderung des Einkommensteuerbescheids mangels steuerlicher Auswirkung unterbleiben. Die Feststellungsfrist endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, auf dessen Schluss der nachversteuerungspflichtige Betrag und das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen des Betriebs oder Mitunternehmeranteils gesondert festzustellen sind. Der Einkommensteuerbescheid ist zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit der Steuerpflichtige einen Antrag nach Absatz 1 stellt oder diesen ganz oder teilweise zurücknimmt und sich die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ändert. Für die Festsetzungsfrist gilt Satz 3 sinngemäß.“

8. § 37 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 5 wird aufgehoben.

bb) In den neuen Sätzen 9 und 10 wird jeweils die Angabe „Satz 8“ durch die Angabe „Satz 7“ ersetzt.

b) In Absatz 5 Satz 2 werden die Wörter „Absatzes 3 Satz 2 bis 5“ durch die Wörter „Absatzes 3 Satz 2 bis 4“ ersetzt.

9. § 50c wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 wird wie folgt geändert:

aa) Die Angabe „5 000“ wird durch die Angabe „10 000“ ersetzt.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

„Bei Überschreiten der Freigrenze ist für die Vergütung, durch welche die Grenze von 10 000 Euro überschritten wird, die Steuer in Höhe der auf diese Vergütung entfallenden Steuer einzubehalten und abzuführen; vorher zugeflossenen Vergütungen, die weder alleine noch unter Berücksichtigung weiterer bereits zugeflossener Vergütungen, zu einer Überschreitung der Grenze von 10 000 Euro führen, bleiben von der Befreiung zur Einbehaltung und Abführung der Steuer erfasst.“

b) In Absatz 3 Satz 3 werden die Wörter „§ 50a Absatz 5 Satz 6“ durch die Wörter „§ 50a Absatz 5 Satz 7“ ersetzt.

10. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 6 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 2 Satz 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden



Änderungsgesetzes] ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.“

bb) Der bisherige Satz 8 wird aufgehoben.

cc) Nach Satz 10 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 6 Absatz 2a Satz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals bei Wirtschaftsgütern anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt wurden.“

b) Dem Absatz 16 wird folgender Satz angefügt:

„§ 7g Absatz 5 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft oder hergestellt werden.“

c) Absatz 26a wird wie folgt gefasst:

„(26a) § 19 Absatz 2 Satz 3 und § 24a Satz 5 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] sind bei Steuerabzug vom Arbeitslohn erstmals ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden.“

d) Dem Absatz 34 werden die folgenden Sätze angefügt:

„§ 34a in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden. In das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen gehen nur die Gewinne nach § 34a Absatz 4 ein, die in Wirtschaftsjahren erzielt werden, die nach dem 31. Dezember 2024 enden.“

e) Dem Absatz 35d wird folgender Satz angefügt:

„§ 37 Absatz 3 und 5 in der in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.“

f) Nach Absatz 47a Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals auf Einkünfte anzuwenden, die dem beschränkt Steuerpflichtigen nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.“

## Artikel 4

### Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2024]

Das Einkommensteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 3 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 4k folgende Angabe eingefügt:  
„§ 4l Zinshöhenschranke“.
2. § 3 wird wie folgt geändert:
  - a) In Nummer 72 wird der abschließende Punkt durch ein Semikolon ersetzt.
  - b) Folgende Nummer 73 wird angefügt:  
„73. die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 Absatz 1, wenn die Summe dieser Einnahmen im Veranlagungszeitraum insgesamt weniger als 1 000 Euro betragen hat. Die Einnahmen nach Satz 1 bleiben auf Antrag steuerpflichtig, wenn die mit ihnen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben die Einnahmen übersteigen. Der Antrag nach Satz 2 ist durch Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung zu stellen.“
3. § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12 wird wie folgt gefasst:  
„12. ungeachtet der Beträge des § 10d Absatz 1 Satz 1 die negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 1 des Folgejahrs und die negativen Einkünfte nach § 10d Absatz 1 Satz 2 des zweiten und dritten Folgejahrs. Ein Verlustrücktrag nach § 10d Absatz 1 Satz 1 und 2 ist nur möglich, soweit die Beträge nach § 10d Absatz 1 Satz 1 und 2 durch den verbleibenden Sanierungsertrag im Sinne des Satzes 4 nicht überschritten werden;“.
4. In § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2 wird die Angabe „35 Euro“ durch die Angabe „50 Euro“ ersetzt.
5. § 4h wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:  
„Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs (Nettozinsaufwendungen) übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (EBITDA-Vortrag); ein EBITDA-Vortrag entsteht nicht in Wirtschaftsjahren, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen oder Absatz 2 die Anwendung von Satz 1 ausschließt.“
  - b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:  
„(2) Absatz 1 Satz 1 ist nur anzuwenden, soweit die Nettozinsaufwendungen drei Millionen Euro übersteigen. Gleichartige Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung einer Person oder Personengruppe stehen oder auf deren Leitung jeweils dieselbe Person oder Personengruppe unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, gelten für Zwecke des Satzes 1 als ein Betrieb; der Freibetrag nach Satz 1 ist auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der

Nettozinsaufwendungen aufzuteilen. Die Sätze 1 und 2 finden keine Anwendung, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines Zinsvortrags erhöht wurden.“

c) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden nach dem Wort „Fremdkapital,“ die Wörter „wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital im Sinne des Artikels 2 Absatz 1 der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016,“ eingefügt.

bb) In Satz 3 werden nach dem Wort „Art“ die Wörter „und wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen“ eingefügt.

cc) Die Sätze 4 bis 6 werden aufgehoben.

d) Dem Absatz 5 wird folgender Satz angefügt:

„Bei Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs gehen ein nicht verbrauchter Zins- oder EBITDA-Vortrag anteilig unter; § 15 Absatz 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt entsprechend.“

e) Nach Absatz 5 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Zinsaufwendungen oder Zinserträge aus Darlehen, die zur Finanzierung langfristiger öffentlicher Infrastrukturprojekte verwendet und auf Grund von allgemeinen Förderbedingungen vergeben werden, stellen keine Zinsaufwendungen oder Zinserträge im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 und 3 dar, sofern es sich um mittelbar oder unmittelbar aus öffentlichen Haushalten gewährte Mittel der Europäischen Union, von Bund, Ländern, Gemeinden oder Mittel anderer öffentlich-rechtlicher Körperschaften oder einer nach § 5 Absatz 1 Nummer 2, 17 oder 18 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreiten Einrichtung handelt. Satz 1 gilt nur, sofern sämtliche geschaffenen Vermögenswerte in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union belegen sind, der Projektbetreiber in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig ist und die Einkünfte aus dem Infrastrukturprojekt in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union der Besteuerung unterliegen. Bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 bleiben Aufwendungen und Erträge, die auf das Infrastrukturprojekt im Sinne des Satzes 1 entfallen, außer Ansatz.“

6. Nach § 4k wird folgender § 4l eingefügt:

#### „§ 4l

#### Zinshöhenschranke

Zinsaufwendungen sind nicht abziehbar, soweit diese auf einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz beruhen. Höchstsatz ist der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs; weist der Steuerpflichtige nach, dass sowohl der Gläubiger als auch die oberste Muttergesellschaft *[im Sinne des § 4 Absatz 3 des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union vom ...]* das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können, gilt als Höchstsatz der Zinssatz, der von diesen im günstigsten Fall hätte erzielt werden können. Satz 1 gilt vorbehaltlich des Satzes 4 nur für Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2

des Außensteuergesetzes. Satz 1 ist nicht anzuwenden, sofern der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht; § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 des Außensteuergesetzes gelten sinngemäß. Satz 4 gilt nicht, wenn dieser Staat nicht verpflichtet ist, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abwehrgesetzes Amtshilfe zu leisten.“

7. § 9 Absatz 4a Satz 3 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 wird die Angabe „28 Euro“ durch die Angabe „30 Euro“ ersetzt.
- b) In Nummer 2 wird die Angabe „14 Euro“ durch die Angabe „15 Euro“ ersetzt.
- c) In Nummer 3 wird jeweils die Angabe „14 Euro“ durch die Angabe „15 Euro“ ersetzt.

8. § 10a wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 Satzteil nach Nummer 5 werden nach dem Wort „schriftlich“ die Wörter „oder elektronisch“ und nach dem Wort „jährlich“ die Wörter „unter Angabe der Identifikationsnummer“ eingefügt.
- b) Absatz 5 Satz 3 wird aufgehoben.

9. § 10d wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht ausgeglichen werden, sind bis zu einem Betrag von 10 Millionen Euro, bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, bis zu einem Betrag von 20 Millionen Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte eines vorangegangenen Veranlagungszeitraums vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustrücktrag). Der Ausgleich nach Satz 1 hat mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraums und nur soweit in diesem Veranlagungszeitraum kein Ausgleich möglich ist, mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte des zweiten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraums und nur soweit auch in diesem Veranlagungszeitraum kein Ausgleich möglich ist, mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte des dritten dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Veranlagungszeitraum zu erfolgen. Beim Ausgleich nach den Sätzen 1 und 2 wird der Gesamtbetrag der Einkünfte der nach Satz 2 vorangegangenen Veranlagungszeiträume um die Begünstigungsbeträge nach § 34a Absatz 3 Satz 1 gemindert. Ist für einen der nach Satz 2 vorangegangenen Veranlagungszeiträume bereits ein Steuerbescheid erlassen worden, so ist er insoweit zu ändern, als der Verlustrücktrag zu gewähren oder zu berichtigen ist. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid unanfechtbar geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist, in dem die negativen Einkünfte nicht ausgeglichen werden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist von der Anwendung des Verlustrücktrags insgesamt abzusehen.“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) [Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag).] \*) Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach Satz 1 abgezogen werden konnten.“

10. In § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 3 wird die Angabe „110 Euro“ durch die Angabe „150 Euro“ ersetzt.
11. In § 19a Absatz 4 Satz 2 werden die Wörter „sind für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 und § 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 entsprechend anzuwenden“ durch die Wörter „ist für die zu steuernden Arbeitslöhne § 34 Absatz 1 entsprechend anzuwenden“ ersetzt.
12. In § 23 Absatz 3 Satz 5 wird die Angabe „600 Euro“ durch die Angabe „1 000 Euro“ ersetzt.
13. § 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 wird aufgehoben.
14. In § 40b Absatz 3 werden die Wörter „und der Teilbetrag, der sich bei einer Aufteilung der gesamten Beiträge nach Abzug der Versicherungsteuer durch die Zahl der begünstigten Arbeitnehmer ergibt, 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt“ gestrichen.
15. § 42b Absatz 2 Satz 2 wird aufgehoben.
16. In § 46 Absatz 2 Nummer 5 werden die Wörter „für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 nach § 39b Absatz 3 Satz 9 oder“ gestrichen.
17. In § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a wird das Komma am Ende durch einen Punkt ersetzt und folgender Satz angefügt:

„Die nichtselbstständige Arbeit gilt dabei als im Inland ausgeübt oder verwertet, soweit die Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübt wird und ein mit dem Ansässigkeitsstaat abgeschlossenes Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder eine bilaterale Vereinbarung für diese im Ansässigkeitsstaat oder in einem oder mehreren anderen Staaten ausgeübte Tätigkeit Deutschland ein Besteuerungsrecht zuweist.“
18. § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 wird wie folgt geändert:
  - a) In Buchstabe b wird das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.
  - b) In Buchstabe c wird das Semikolon am Ende durch das Wort „oder“ ersetzt
  - c) Folgender Buchstabe d wird angefügt:

„d) wenn außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 bezogen worden sind und in diesem Zusammenhang die Veranlagung zur Einkommensteuer beantragt wird (§ 46 Absatz 2 Nummer 8);“
19. § 52 wird wie folgt geändert:

---

\*) Die konkrete Höhe der verbesserten Verlustverrechnung muss in der Ressortabstimmung noch geeint werden.

- a) Nach Absatz 6 Satz 7 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2023 beginnt.“

- b) Absatz 18b wird wie folgt gefasst:

„(18b) § 10d Absatz 1 Satz 1 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 10. März 2021 (BGBl. I S. 330) ist für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 anzuwenden. § 10d Absatz 1 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden. § 10d Absatz 1 und 2 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... [einsetzen: *Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.“

- c) Nach Absatz 45a Satz 3 wird folgender Satz eingefügt:

„§ 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf nichtselbstständige Einkünfte anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.“

20. § 89 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird der Punkt am Ende durch die Wörter „; dies kann auch elektronisch unter Angabe der erforderlichen Antragsdaten erfolgen, wenn sowohl der Anbieter als auch der Zulageberechtigte mit diesem Verfahren einverstanden sind.“ ersetzt.

bb) In Satz 5 werden nach dem Wort „unverzüglich“ die Wörter „schriftlich oder elektronisch“ eingefügt.

- b) Absatz 1a Satz 1 und 2 wird wie folgt gefasst:

„Der Zulageberechtigte kann den Anbieter seines Vertrages unter Angabe der erforderlichen Antragsdaten schriftlich oder elektronisch bevollmächtigen, für ihn abweichend von Absatz 1 die Zulage für jedes Beitragsjahr zu beantragen. Erlangt der Anbieter von einer Änderung der Verhältnisse Kenntnis, gilt Absatz 1 Satz 5 mit Ausnahme der Mitteilung geänderter beitragspflichtiger Einnahmen im Sinne des Sechsten Buches Sozialgesetzbuch entsprechend.“

21. In § 92a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe c werden nach dem Wort „schriftlich“ die Wörter „oder elektronisch“ eingefügt.

## Artikel 5

### Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2028]

Das Einkommensteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 4 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 10d Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Nicht ausgeglichene negative Einkünfte, die nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind, sind in den folgenden Veranlagungszeiträumen bis zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 10 Millionen Euro unbeschränkt, darüber hinaus bis zu 60 Prozent des 10 Millionen Euro übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte vorrangig vor Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und sonstigen Abzugsbeträgen abzuziehen (Verlustvortrag). Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b zusammenveranlagt werden, tritt an die Stelle des Betrags von 10 Millionen Euro ein Betrag von 20 Millionen Euro. Der Abzug ist nur insoweit zulässig, als die nicht ausgeglichenen negativen Einkünfte nicht nach Absatz 1 abgezogen worden sind und in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht nach den Sätzen 1 und 2 abgezogen werden konnten.“

2. Dem § 52 Absatz 18b wird folgender Satz angefügt:

„§ 10d Absatz 2 in der Fassung des Artikels 5 des Gesetzes vom ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2028 anzuwenden.“

## **Artikel 6**

### **Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [TnV]**

In § 56 Satz 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) geändert worden ist, werden nach dem Wort „Verlustabzug“ die Wörter „oder ein nachversteuerungspflichtiger Betrag im Sinne von § 34a Absatz 3 Satz 3 des Gesetzes“ eingefügt.

## **Artikel 7**

### **Weitere Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025]**

Die Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, die zuletzt durch Artikel 6 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 50 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 1 werden die folgenden Sätze angefügt:

„Zuwendungen an nicht im Inland ansässige Zuwendungsempfänger nach § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und 3 des Gesetzes dürfen nur abgezogen werden, wenn diese eine Zuwendungsbestätigung ausgestellt haben. Sie dürfen eine Zuwendungsbestätigung nur ausstellen, wenn sie im Zuwendungsempfängerregister nach § 60b der Abgabenordnung aufgenommen sind.“

- b) In Absatz 3 Satz 1 werden vor dem abschließenden Punkt die Wörter „; für Zuwendungsempfänger nach Absatz 1 Satz 2 ist das Bundeszentralamt für Steuern zuständig“ eingefügt.
2. Nach § 84 Absatz 2d wird folgender Absatz 2e eingefügt:

„(2e) § 50 in der Fassung des Artikels 7 des Gesetzes vom ... [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals auf Zuwendungen anzuwenden, die dem Zuwendungsempfänger nach dem 31 Dezember 2024 zufließen.“

## Artikel 8

### Änderung des Umwandlungssteuergesetzes [TnV]

Das Umwandlungssteuergesetz vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2782, 2791), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 15 Absatz 2 wird wie folgt geändert:
- a) In Satz 2 werden nach dem Wort „vollzogen“ die Wörter „oder vorbereitet“ eingefügt.
- b) Die Sätze 3 und 4 werden durch folgende Sätze ersetzt:

„Als außenstehende Personen gelten Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. In den Fällen der Vorbereitung einer Veräußerung kommt Satz 2 nur zur Anwendung, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag eine Veräußerung mindestens eines Anteils an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an außenstehende Personen erfolgt; die Veräußerung des Anteils gilt als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung. Werden innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile 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 Personen veräußert, ist unwiderlegbar zu vermuten, dass durch die Spaltung eine Veräußerung im Sinne des Satzes 2 vorbereitet wurde. Sind an der übertragenden Körperschaft außenstehende Personen beteiligt, gilt die Spaltung nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen im Sinne des Satzes 2, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt.“

2. Dem § 27 wird folgender Absatz 19 angefügt:

„(19) § 15 Absatz 2 in der Fassung des Artikels 8 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals auf Spaltungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem ... [einsetzen: Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs] erfolgt.“



## Artikel 9

### Änderung der Abgabenordnung [TnV]

Die Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866; 2003 I S. 61), die zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 89a wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 89b Internationale Risikobewertungsverfahren“.

b) Nach der Angabe zu § 117d wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 117e Besondere Formen der Amtshilfe mit Drittstaaten“.

c) Die Angaben zu den §§ 138j und 138k werden wie folgt gefasst:

„§ 138j Auswertung der Mitteilungen über Steuergestaltungen

§ 138k Angabe der Steuergestaltung in der Steuererklärung“.

d) Nach der Angabe zu § 138k werden die folgenden Angaben eingefügt:

„§ 138l Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen

§ 138m Zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtete Personen

§ 138n Verfahren zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen“.

2. Nach § 89a wird folgender § 89b eingefügt:

#### „§ 89b

#### Internationale Risikobewertungsverfahren

(1) Soweit in einem internationalen Risikobewertungsverfahren nach Absatz 2 das Risiko eines Steuerausfalls unter Beibehaltung der erklärten oder im Rahmen des internationalen Risikobewertungsverfahrens angepassten Angaben in Bezug auf die bewerteten Sachverhalte als gering eingeschätzt wird, kann die Ermittlung der steuerlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben.

(2) Ein internationales Risikobewertungsverfahren ist 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. Die steuerlichen Risiken sind dabei nur unter Würdigung des Umfangs und der Plausibilität der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen und Informationen, der zu erwartenden steuerlichen Auswirkungen und des zu erwartenden zeitlichen und personellen Aufwands einer vertieften Sachverhaltsprüfung zu bewerten.

(3) Ein internationales Risikobewertungsverfahren kann auf schriftlichen oder elektronischen Antrag des Steuerpflichtigen bei dem für seine Besteuerung nach dem

Einkommen zuständigen Finanzamt oder auf Anregung eines anderen Staates oder Hoheitsgebietes geführt werden. Antragsbefugt ist ein Steuerpflichtiger, sofern es sich bei ihm um eine inländische Konzernobergesellschaft im Sinne des § 138a Absatz 1 Satz 1 oder um die beherrschende inländische Gesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die nach § 90 Absatz 3 Satz 3 eine Stammdokumentation zu erstellen ist, handelt. Im Antrag hat der antragsbefugte Steuerpflichtige

1. alle für die Prüfung, ob das jeweilige internationale Risikobewertungsverfahren in Betracht kommt, erforderlichen Unterlagen beizufügen,
2. zuzusichern, alle Mitwirkungspflichten einschließlich der Pflichten des jeweiligen internationalen Risikobewertungsverfahrens zu erfüllen,
3. die Einwilligung in die Offenbarung und den Austausch personen- und unternehmensbezogener Daten im Rahmen des internationalen Risikobewertungsverfahrens entsprechend den jeweiligen internationalen und nationalen Verfahrensgrundsätzen sowie die Einwilligung nach § 87a Absatz 1 Satz 3 zweiter Halbsatz für alle betroffenen Unternehmen der Unternehmensgruppe zu erteilen und
4. zuzusichern, die für das Verfahren notwendige technische Infrastruktur für alle beteiligten Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen.

Bei durch einen anderen Staat oder ein anderes Hoheitsgebiet angeregten internationalen Risikobewertungsverfahren gilt Satz 3 Nummer 3 entsprechend für das ausländische leitende Unternehmen.

(4) Die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens ist ausgeschlossen, wenn aufgrund der bestehenden Erfahrungen, insbesondere bei Außenprüfungen, bei dem betroffenen Steuerpflichtigen und den seiner Unternehmensgruppe angehörigen 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. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn

1. der Steuerpflichtige oder ein der Unternehmensgruppe angehöriges Unternehmen von den Finanzbehörden als nicht kooperativ eingeschätzt wird,
2. das leitende Unternehmen im Sinne des Absatzes 7 Satz 3 sich nicht bereit erklärt, die zusätzlichen Pflichten des jeweiligen Verfahrens zu erfüllen und die für das Verfahren notwendige technische Infrastruktur für alle beteiligten Finanzbehörden zur Verfügung zu stellen,
3. der Grundsatz der Wirtschaftlichkeit der Verwaltung nicht gewahrt wird,
4. es unwahrscheinlich ist, eine übereinstimmende Risikoeinschätzung mit der zuständigen Behörde des anderen Staates oder Hoheitsgebietes zu erzielen, oder
5. sich nicht genügend Staaten oder Hoheitsgebiete an einem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligen oder die wirtschaftliche Tätigkeit der inländischen Unternehmen in den Staaten, die sich beteiligen wollen, unbedeutend ist.

An einem kooperativen Verhalten im Sinne des Satzes 1 Nummer 1 fehlt es insbesondere, wenn steuerliche Mitwirkungspflichten schuldhaft nicht, nicht hinreichend oder nicht fristgerecht erfüllt wurden. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn innerhalb der letzten fünf Jahre

1. Steuererklärungen, länderbezogene Berichte im Sinne des § 138a oder Stammdokumentationen im Sinne des § 90 Absatz 3 Satz 3 nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben wurden,
2. ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 2 oder ein Zuschlag nach § 162 Absatz 4 oder 4a festgesetzt worden ist oder
3. der inländische Steuerpflichtige oder eine ihn nach § 34 vertretende oder nach § 79 für ihn handelnde Person rechtskräftig wegen einer das Unternehmen betreffenden Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist.

(5) Über das Ergebnis der Prüfung nach Absatz 4, ob ein internationales Risikobewertungsverfahrens erfolgen kann, und die Einleitung des Verfahrens ist der Antragsteller unverbindlich zu informieren, insbesondere über die teilnehmenden Staaten und Hoheitsgebiete und die zu bewertenden Sachverhalte. Das internationale Risikobewertungsverfahren wird durch Übersendung des Risikobewertungsberichts im Sinne des Absatzes 6 beendet. Es wird auch beendet, wenn der inländische Steuerpflichtige vom Verfahren zurücktritt oder die Finanzbehörde das Verfahren vor dessen Abschluss beendet. Eine Beendigung ist möglich, wenn nicht mehr zu erwarten ist, dass eine Einigung über das weitere Vorgehen im Verfahren erzielt wird oder die Mitwirkung der beteiligten Unternehmen eine angemessene Fortführung ermöglicht, insbesondere weil

1. über den Umfang der vorzulegenden Unterlagen oder zu erteilenden Auskünfte keine Einigung erzielt wird oder
2. die erforderlichen technischen und rechtlichen Voraussetzungen für ein elektronisches Bereitstellen von und Zugreifen auf Unterlagen im Verfahren fehlen.

Über die Beendigung werden der Antragsteller und die ausländische zuständige Behörde informiert.

(6) Die Bewertung nach Absatz 2, einschließlich ihres Ergebnisses, wird mit den an dem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligten Staaten oder Hoheitsgebieten abgestimmt. Es soll ein Risikobewertungsbericht erstellt werden, der

1. alle bewerteten Sachverhalte beschreibt,
2. die beteiligten Unternehmen sowie die an dem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligten Staaten und Hoheitsgebiete bezeichnet,
3. die steuerlichen Risiken der bewerteten Sachverhalte einschätzt und
4. darlegt, für welche Zeiträume die Bewertung vorgenommen wurde.

Der Risikobewertungsbericht ist dem Antragsteller oder dem leitenden Unternehmen im Sinne des Absatzes 7 Satz 3 zu übersenden; auf die Anwendung des § 194 Absatz 1a ist hinzuweisen.

(7) Über den Eingang eines Antrags auf ein internationales Risikobewertungsverfahren ist das Bundeszentralamt für Steuern unverzüglich in Kenntnis zu setzen. Geht beim Bundeszentralamt für Steuern eine Anregung eines anderen Staates oder Hoheitsgebietes auf ein internationales Risikobewertungsverfahren ein, informiert es das Finanzamt, das für die Besteuerung des Unternehmens nach dem Einkommen zuständig ist, welches am Verfahren beteiligt sein soll. Handelt es sich um mehrere Unternehmen, ist das Unternehmen maßgeblich, das den gesamten inländischen Teil der Unternehmensgruppe leitet. Fehlt es an einem solchen, sind vom Bundeszentralamt für Steuern alle betroffenen Finanzämter zu informieren und darauf hinzuwirken, dass eine

Zuständigkeitsvereinbarung für die Durchführung des internationalen Risikobewertungsverfahrens getroffen wird. Über die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens entscheidet das Bundeszentralamt für Steuern im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde. Das Bundeszentralamt für Steuern ist insbesondere dafür zuständig, das internationale Risikobewertungsverfahren zu koordinieren und die zwischenstaatliche Amtshilfe durchzuführen. Die Risikobewertung erfolgt durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unter Mitwirkung des und im Einvernehmen mit dem Bundeszentralamt für Steuern.“

3. In § 102 Absatz 4 Satz 3 werden nach den Wörtern „§ 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 9“ die Wörter „und § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 8“ eingefügt.
4. § 117 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 3 Satz 1 Nummer 4 werden die Wörter „dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls“ gestrichen.
  - b) Folgender Absatz wird angefügt:

„(6) § 2a Absatz 5 Nummer 2 gilt nicht, soweit seine Anwendung der Inanspruchnahme oder der Leistung der zwischenstaatlichen Amtshilfe entgegensteht; die Pflicht zur Wahrung des Steuergeheimnisses bleibt unberührt.“
5. Nach § 117d wird folgender § 117e eingefügt:

„§ 117e

Besondere Formen der Amtshilfe mit Drittstaaten

(1) Die Finanzbehörden können im Verhältnis zu Staaten und Hoheitsgebieten, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind (Drittstaaten), in entsprechender Anwendung von § 2 Absatz 2 und 13, § 3 Absatz 2 Satz 3 und 4 und Absatz 3a sowie §§ 10 bis 12a des EU-Amtshilfegesetzes nach Maßgabe des Absatzes 2 besondere Formen der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Anspruch nehmen und unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit leisten. § 117 bleibt unberührt, soweit diese Vorschrift nichts anderes bestimmt.

(2) Abweichend von

1. § 10 Absatz 1 Satz 2 erster Halbsatz des EU-Amtshilfegesetzes kann die Teilnahme an behördlichen Ermittlungen mittels elektronischer Kommunikation gestattet werden;
2. § 10 Absatz 1 Satz 3 und § 12 Absatz 5 Satz 2 des EU-Amtshilfegesetzes soll die Bestätigung oder die Ablehnung innerhalb von 60 Tagen nach Erhalt des Ersuchens übermittelt werden;
3. § 10 Absatz 2 Satz 1 und § 12 Absatz 2 Satz 2 bis 5 des EU-Amtshilfegesetzes bestimmt sich die Zulässigkeit des Austausches von Informationen nach den innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarungen oder, in Ermangelung solcher, nach § 117 Absatz 3;
4. § 12a Absatz 4 Satz 2 erster Halbsatz des EU-Amtshilfegesetzes sollen die Feststellungen in einem gemeinsamen Prüfbericht festgehalten werden

5. § 12a Absatz 4 Satz 4 des EU-Amtshilfegesetzes können die beteiligten Behörden, sofern die Gegenseitigkeit verbürgt ist, mit der zuständigen Behörde des Drittstaates vereinbaren, die Beweisführung der entsprechenden Behörde des Drittstaates zu unterstützen.

An die Stelle des zentralen Verbindungsbüros treten im Inland das Bundeszentralamt für Steuern und im Drittstaat die jeweils zuständige Behörde. § 12 Absatz 7 des EU-Amtshilfegesetzes gilt nicht; zielen die behördlichen Ermittlungen im Inland auf ein Verfahren nach den §§ 193 bis 207, kann auf die Anhörung des inländischen Beteiligten bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung verzichtet werden, sofern andernfalls der Erfolg der gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung gefährdet würde.

(3) Hinsichtlich der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sowie den Verbrauch- und Verkehrssteuern kann das Zollkriminalamt als Zentralstelle gemäß § 3 Absatz 7 Satz 1 Nummer 1 Zollfahndungsdienstgesetz entsprechend den Absätzen 1 bis 2 zwischenstaatliche Amtshilfe für den Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung bewilligen und ersuchen, soweit das Bundesministerium der Finanzen die Aufgabe nicht selbst wahrnimmt oder eine abweichende Zuweisung vorsieht.“

6. Nach § 138 Absatz 1b wird folgender Absatz 1c eingefügt:

„(1c) Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben Ausnahmen von der Verpflichtung zur Anzeige einer Erwerbstätigkeit nach Absatz 1 und der Auskunftspflicht nach Absatz 1b gegenüber dem zuständigen Finanzamt bestimmen, soweit die anzuzeigende Tätigkeit keine oder nur geringfügige steuerliche Auswirkung hat.“

7. § 138a Absatz 8 wird aufgehoben.
8. In § 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b werden die Wörter „wirtschaftlichen Eigentümer“ durch die Wörter „wirtschaftlich Berechtigten“ ersetzt.
9. § 138f wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 3 Satz 2 werden nach den Wörtern „so kann er“ die Wörter „mit deren Einwilligung“ eingefügt.
  - b) In Absatz 6 Satz 3 werden vor dem abschließenden Punkt die Wörter „und dem Bundeszentralamt für Steuern auf Verlangen mitzuteilen“ eingefügt.
  - c) In Absatz 8 werden die Wörter „dass er die“ durch die Wörter „dass er oder der Nutzer die“ ersetzt.
  - d) In Absatz 9 Satz 2 werden nach den Wörtern „durch einen anderen Intermediär“ die Wörter „oder durch den Nutzer“ eingefügt.
10. § 138i wird wie folgt geändert:
  - a) Der Wortlaut wird zu Absatz 1.
  - b) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

„(2) Soweit von nach § 138n mitgeteilten innerstaatlichen Steuergestaltungen im Sinne des § 138i Absatz 2 Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden, teilt das Bundeszentralamt für Steuern den

für die Nutzer zuständigen Finanzbehörden der Länder im automatisierten Verfahren unter Angabe der DE-Registriernummer und der DE-Offenlegungsnummer mit, dass ihm Angaben über mitgeteilte innerstaatliche Steuergestaltungen vorliegen.“

11. § 138j wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 138j

Auswertung der Mitteilungen über Steuergestaltungen“.

b) In Absatz 1 Satz 1 wird nach der Angabe „§§ 138f bis 138h“ die Angabe „und 138m und 138n“ eingefügt.

c) In Absatz 2 werden nach der Angabe „§§ 138f bis 138h“ die Wörter „und 138m und 138n“ eingefügt und wird das Wort „grenzüberschreitenden“ gestrichen.

d) In Absatz 3 wird die Angabe „§ 138i“ durch die Angabe „§ 138i Absatz 1“ ersetzt.

e) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) Soweit von nach den §§ 138m und 138n mitgeteilten innerstaatlichen Steuergestaltungen Steuern betroffen sind, die von Finanzbehörden der Länder oder von Gemeinden verwaltet werden, stellt das Bundeszentralamt für Steuern den für die Nutzer zuständigen Finanzbehörden der Länder ergänzend zu den Angaben nach § 138i Absatz 2 auch die Angaben nach § 138n Absatz 2 sowie eigene Ermittlungsergebnisse und die Ergebnisse der Auswertung zum Abruf bereit.“

f) In Absatz 4 Satz 1 wird das Wort „grenzüberschreitenden“ gestrichen und wird nach der Angabe „§§ 138f bis 138h“ die Angabe „und § 138n“ eingefügt.

g) In Absatz 5 wird das Wort „grenzüberschreitenden“ gestrichen.

12. § 138k wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

„§ 138k

Angabe der Steuergestaltung in der Steuererklärung“.

b) Der Wortlaut wird zu Absatz 1.

c) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

„(2) Hat ein Nutzer eine innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 verwirklicht, gilt Absatz 1 entsprechend mit der Maßgabe, dass die vom Bundeszentralamt für Steuern zugeteilte DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer anzugeben ist.“

13. Nach § 138k werden die folgenden §§ 138l bis 138n eingefügt:

„§ 138l

Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen

(1) Innerstaatliche Steuergestaltungen im Sinne des Absatzes 2 sind dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe der §§ 138m und 138n mitzuteilen.

(2) Eine innerstaatliche Steuergestaltung ist jede Gestaltung,

1. die keine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 in Verbindung mit § 138e ist,
2. die eine Steuer vom Einkommen oder Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand hat,
3. die mindestens ein Kennzeichen im Sinne des Absatzes 3 aufweist und
4. von der ein verständiger Dritter unter Berücksichtigung aller wesentlichen Fakten und Umstände vernünftigerweise erwarten kann, dass der Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile die Erlangung eines steuerlichen Vorteils im Sinne des § 138d Absatz 3 Satz 1 ist, der im Geltungsbereich dieses Gesetzes entsteht.

Besteht eine innerstaatliche Steuergestaltung aus einer Reihe von Gestaltungen, hat die Mitteilung nach Absatz 1 die gesamte innerstaatliche Steuergestaltung zu umfassen. Das Bundesministerium der Finanzen kann im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem im Bundessteuerblatt zu veröffentlichenden Schreiben für bestimmte Fallgruppen bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil im Sinne des Satzes 1 Nummer 4 anzunehmen ist, weil der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist.

(3) Kennzeichen im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 Nummer 3 sind:

1. die Vereinbarung
  - a) einer Vertraulichkeitsklausel, die dem Nutzer oder einem anderen an der Steuergestaltung Beteiligten eine Offenlegung, auf welche Weise aufgrund der Gestaltung ein steuerlicher Vorteil erlangt wird, gegenüber anderen Intermediären oder den Finanzbehörden verbietet, oder
  - b) einer Vergütung, die in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt wird; dies gilt, wenn die Vergütung von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt oder wenn die Vereinbarung die Abrede enthält, die Vergütung ganz oder teilweise zurückzuerstatten, falls der mit der Gestaltung zu erwartende steuerliche Vorteil ganz oder teilweise nicht erzielt wird;
2. eine standardisierte Dokumentation oder Struktur der Gestaltung, die für mehr als einen Nutzer verfügbar ist, ohne dass sie für die Nutzung wesentlich individuell angepasst werden muss;
3. Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass
  - a) ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um ein verlustbringendes Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, seine Steuerbelastung zu verringern, einschließlich der zeitlich näheren Nutzung dieser Verluste,
  - b) Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden,
  - c) Transaktionen durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, oder Transaktionen, die sich gegenseitig aufheben oder ausgleichen, für zirkuläre Vermögensverschiebungen genutzt werden,

- d) derselbe steuererhebliche Sachverhalt mehreren Nutzern oder anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer oder Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet werden soll,
- e) durch aufeinander abgestimmte Rechtsgeschäfte zweckgerichtet steuerwirksame Verluste und ganz oder teilweise steuerfreie Einkünfte erzeugt werden oder
- f) ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um für sich oder einen Dritten einen steuerlichen Vorteil im Bereich des Steuerabzugs vom Kapitalertrag zu erzeugen.

Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b gilt für einen steuerpflichtigen Gewerbeertrag entsprechend. § 138e Absatz 3 gilt entsprechend.

(4) Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 ist jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

- 1. der die innerstaatliche Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird,
- 2. die bereit ist, die innerstaatliche Steuergestaltung umzusetzen, oder
- 3. die den ersten Schritt zur Umsetzung der innerstaatlichen Steuergestaltung gemacht hat.

(5) Eine Verpflichtung zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des Absatzes 2 besteht nur, wenn

- 1. ein Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung in einem der in § 138n Absatz 1 Satz 2 genannten Zeitpunkte
  - a) in mindestens zwei der drei Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre, die dem Kalenderjahr vorausgehen, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 eingetreten ist,
    - aa) umsatzsteuerbare Umsätze im Sinne des § 1 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes in Höhe von mehr als 50 000 000 Euro pro Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr erzielt hat (Umsatzschwelle), oder
    - bb) eine Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes einschließlich der nach § 32d des Einkommensteuergesetzes dem gesonderten Steuertarif unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als 2 000 000 Euro im Kalenderjahr (Einkünfteschwelle) erzielt hat; im Falle der Zusammenveranlagung nach § 26b des Einkommensteuergesetzes ist für die Feststellung des Überschreitens der Einkünfteschwelle auf jeden Ehegatten oder Lebenspartner abzustellen, oder
    - cc) ein Einkommen nach § 8 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt und dieses erhöht um die nach § 8b des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne und vermindert um die nach § 8b Absatz 3 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben mehr als 2 000 000 Euro im Wirtschaftsjahr (Einkommensschwelle) beträgt,
  - b) zu einem Konzern im Sinne des § 18 des Aktiengesetzes gehört,
  - c) zusammen mit anderen inländischen Unternehmen von einer ausländischen natürlichen oder juristischen Person, einer Mehrheit von Personen, einer Stiftung oder einem anderen Zweckvermögen beherrscht oder einheitlich geleitet wird oder mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden im Sinne des § 138e Absatz 3 ist,



- d) ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes ist, oder
  - e) Anleger
    - aa) eines Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes ist, wenn nicht mehr als 100 Anleger an dem Investmentfonds beteiligt sind und die Anschaffungskosten der Investmentanteile des Anlegers mindestens 100 000 Euro betragen haben oder
    - bb) eines Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes ist; oder
2. die Gestaltung zum Gegenstand hat, dass
- a) durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung Vermögen übertragen wird, dessen Wert nach § 12 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes voraussichtlich mindestens 4 000 000 Euro betragen wird, oder
  - b) unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer Gesellschaft erworben werden oder übergehen und der durch die Anteile vermittelte Grundbesitzwert nach § 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes mindestens 5 000 000 Euro beträgt.

Ist die Steuerpflicht des Nutzers erst in den letzten drei Kalenderjahren oder Wirtschaftsjahren oder in dem Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 eingetreten ist, entstanden, besteht eine Verpflichtung zur Mitteilung nach Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a auch dann, wenn die Umsatzschwelle, die Einkünfteschwelle oder die Einkommensschwelle in dem Kalenderjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 eintritt, voraussichtlich überschritten wird; Rumpfwirtschaftsjahre sind auf volle Wirtschaftsjahre hochzurechnen. Bei Anwendung von Satz 1 Nummer 2 sind die Verhältnisse in einem der in § 138n Absatz 1 Satz 2 genannten Zeitpunkte maßgebend. Der Nutzer hat dem Intermediär die für die Anwendung von Satz 1 erforderlichen Daten mitzuteilen.

(6) Übt ein Intermediär im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung ausschließlich die in § 138d Absatz 1 aufgeführten Tätigkeiten aus, so gilt er nicht als an der Gestaltung Beteiligter.

## § 138m

Zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichteter Personenkreis

(1) Zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des § 138I Absatz 2 ist der Intermediär im Sinne von § 138d Absatz 1 verpflichtet, wenn er im Geltungsbereich dieses Gesetzes

- 1. seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat,
- 2. eine Betriebstätte hat, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht werden,
- 3. in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen ist oder
- 4. bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist.

Hat ein Nutzer im Sinne des § 138I Absatz 4 eine innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138I Absatz 2 für sich selbst konzipiert oder erfüllt kein Intermediär die Voraussetzungen des Satzes 1, ist der Nutzer zur Mitteilung der innerstaatlichen

Steuergestaltung verpflichtet. In den Fällen des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 ist nach Satz 2 nur der Nutzer zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet, der die Voraussetzungen des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 erfüllt; weitere Nutzer, die die Voraussetzungen nach § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 nicht erfüllen gelten als andere an der Gestaltung beteiligte Personen.

(2) Unterliegt ein Intermediär einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit und hat der Nutzer ihn von dieser Pflicht nicht entbunden, so geht die Pflicht zur Übermittlung der Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 auf den Nutzer über, sobald der Intermediär

1. den Nutzer über die Mitteilungspflicht, die Möglichkeit der Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und den anderenfalls erfolgenden Übergang der Mitteilungspflicht informiert hat und
2. dem Nutzer die nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 erforderlichen Angaben, soweit sie dem Nutzer nicht bereits bekannt sind, sowie die DE-Registrierungsnummer und die DE-Offenlegungsnummer zur Verfügung gestellt hat.

Ist die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 bezeichneten Angaben auf den Nutzer übergegangen, so hat dieser in seiner Mitteilung die DE-Registrierungsnummer und die DE-Offenlegungsnummer anzugeben; § 138n Absatz 1 gilt in diesem Fall entsprechend. Die Information des Nutzers nach Satz 1 Nummer 2 ist vom Intermediär nach Zugang der Mitteilung der DE-Offenlegungsnummer unverzüglich zu veranlassen und auf Verlangen dem Bundeszentralamt für Steuern nachzuweisen. Erlangt der Nutzer die in Satz 1 Nummer 2 bezeichneten Informationen erst nach Eintritt des nach § 138n Absatz 1 Satz 2 maßgebenden Ereignisses, so beginnt die Frist zur Übermittlung der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 bezeichneten Angaben abweichend von § 138n Absatz 1 Satz 2 erst mit Ablauf des Tages, an dem der Nutzer die Informationen erlangt hat. Hat der Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung einen Intermediär, der einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit unterliegt, nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden, kann die Pflicht des Intermediärs zur Mitteilung der Angaben § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 dadurch erfüllt werden, dass der Nutzer diese Angaben im Auftrag des Intermediärs übermittelt.

(3) Mehrere Intermediäre oder Nutzer derselben innerstaatlichen Steuergestaltung sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet. Ein Intermediär oder Nutzer ist in diesem Fall von der Mitteilungspflicht nach Absatz 1 befreit, soweit er nachweisen kann, dass die in § 138n Absatz 2 bezeichneten Informationen zu derselben innerstaatlichen Steuergestaltung bereits durch einen anderen Intermediär oder einen anderen Nutzer dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilt wurden.

## § 138n

### Verfahren zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen

(1) Die innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne von § 138l Absatz 2 ist dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Die Übermittlung der Angaben nach Absatz 2 hat innerhalb von zwei Monaten nach dem Ablauf des Tages zu erfolgen, an dem das erste der nachfolgenden Ereignisse eintritt:

1. die innerstaatliche Steuergestaltung wird zur Umsetzung bereitgestellt,
2. der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung ist zu deren Umsetzung bereit oder

3. mindestens ein Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung hat den ersten Schritt der Umsetzung dieser Steuergestaltung gemacht.
  - (2) Der Datensatz muss folgende Angaben enthalten:
    1. zum Intermediär:
      - a) den Familiennamen und den Vornamen sowie den Tag und Ort der Geburt, wenn der Intermediär eine natürliche Person ist,
      - b) die Firma oder den Namen, wenn der Intermediär keine natürliche Person ist, und
      - c) die Anschrift,
    2. zum Nutzer:
      - a) den Familiennamen und den Vornamen sowie den Tag und Ort der Geburt, wenn der Nutzer eine natürliche Person ist,
      - b) die Firma oder den Namen, wenn der Nutzer keine natürliche Person ist,
      - c) die Anschrift,
      - d) den Staat, in dem der Nutzer ansässig ist, und
      - e) soweit dem Nutzer zugeteilt, das Steueridentifikationsmerkmal nach §§ 139b und 139c oder die Steuernummer,
  3. wenn an der innerstaatlichen Steuergestaltung Personen beteiligt sind, die im Sinne des § 138e Absatz 3 als verbundene Unternehmen des Nutzers gelten, zu dem verbundenen Unternehmen:
    - a) die Firma oder den Namen,
    - b) die Anschrift,
    - c) den Staat, in dem das Unternehmen ansässig ist, und
    - d) soweit der mitteilungspflichtigen Person nach § 138m Absatz 1 Satz 1 oder 2 bekannt, das Steueridentifikationsmerkmal nach §§ 139b und 139c oder die Steuernummer,
  4. Einzelheiten zu den nach § 138l Absatz 3 zur Mitteilung verpflichtenden Kennzeichen,
  5. eine Zusammenfassung des Inhalts der innerstaatlichen Steuergestaltung einschließlich
    - a) soweit vorhanden, eines Verweises auf die Bezeichnung, unter der die Steuergestaltung allgemein bekannt ist, und
    - b) einer abstrakt gehaltenen Beschreibung der relevanten Geschäftstätigkeit oder der Gestaltung des Nutzers, soweit dies nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen führt, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde,
  6. das Datum des Tages, an dem der erste Schritt der Umsetzung der innerstaatlichen Steuergestaltung gemacht wurde oder voraussichtlich gemacht werden wird,
  7. Einzelheiten zu den einschlägigen Rechtsvorschriften, die unmittelbar die Grundlage der innerstaatlichen Steuergestaltung bilden,
  8. den tatsächlichen oder voraussichtlichen wirtschaftlichen Wert der innerstaatlichen Steuergestaltung, und
  9. Angaben zu allen im Geltungsbereich dieses Gesetzes ansässigen Personen, die von der innerstaatlichen Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen

sind sowie Personen nach § 138m Absatz 1 Satz 3 2. Alternative, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person nach § 138m Absatz 1 Satz 1 oder 2 bekannt sind.

Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich dieses Gesetzes zur Mitteilung derselben innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet ist, so kann er im Datensatz nach Satz 1 mit deren Einwilligung die Angaben nach Satz 1 Nummer 1 auch hinsichtlich der anderen ihm bekannten Intermediäre machen. Satz 2 gilt entsprechend, wenn dem Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Nutzer zur Mitteilung derselben innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet ist.

(3) Der mitteilende Intermediär hat den Nutzer darüber zu informieren, welche den Nutzer betreffenden Angaben er gemäß Absatz 2 an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln wird. Im Fall des Absatzes 2 Satz 2 hat der mitteilende Intermediär die anderen ihm bekannten Intermediäre unverzüglich darüber zu informieren, dass die Angaben gemäß Absatz 2 an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt wurden.

(4) Das Bundeszentralamt für Steuern weist dem eingegangenen Datensatz im Sinne des Absatzes 2

1. eine DE-Registriernummer für die mitgeteilte innerstaatliche Steuergestaltung und
2. eine DE-Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung

zu und teilt diese der mitteilenden Person im Sinne von § 138m Absatz 1 mit. Hat das Bundeszentralamt für Steuern aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs oder Nutzers der innerstaatlichen Steuergestaltung bereits eine DE-Registriernummer zugewiesen und ist diese der mitteilenden Person bekannt, so hat sie sie dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach Absatz 2 Satz 1 mitzuteilen. Satz 1 Nummer 1 ist nicht anzuwenden, wenn die mitteilende Person nach Satz 2 im Datensatz eine DE-Registriernummer für die innerstaatliche Steuergestaltung angegeben hat. Der mitteilende Intermediär hat die DE-Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 und die DE-Offenlegungsnummer nach Satz 1 Nummer 2 unverzüglich dem Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung mitzuteilen. Hat der Intermediär nach Absatz 2 Satz 2 auch andere Intermediäre derselben innerstaatlichen Steuergestaltung benannt, so hat er diesen die DE-Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 mitzuteilen.

(5) § 138h Absatz 1 gilt für innerstaatliche Steuergestaltungen sinngemäß. Bei marktfähigen innerstaatlichen Steuergestaltungen sind Änderungen hinsichtlich der in Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 bis 3, 6 und 9 bezeichneten Angaben, die nach Übermittlung des Datensatzes nach Absatz 2 eingetreten sind, innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Kalendervierteljahres mitzuteilen, in dem die jeweils mitteilungspflichtigen Umstände eingetreten sind. Dabei sind die DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer anzugeben. Die Angaben sind dem Bundeszentralamt für Steuern nach Maßgabe des Absatzes 1 Satz 1 zu übermitteln.“

14. Nach § 194 Absatz 1 wird folgender Absatz 1a eingefügt:

„(1a) Das Ergebnis eines internationalen Risikobewertungsverfahrens nach § 89b und die bei dessen Durchführung erlangten Erkenntnisse, die nicht im Risikobewertungsbericht nach § 89b Absatz 6 enthalten sind, sollen bei der Bestimmung des sachlichen Umfangs einer Außenprüfung nach Absatz 1 Satz 2 berücksichtigt werden.“

15. In § 230 Absatz 2 werden die Wörter „Die Verjährung ist gehemmt,“ durch die Wörter „Die Verjährungsfrist läuft nicht ab,“ ersetzt.

16. Dem § 237 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Die Absätze 1 bis 5 gelten für festgesetzte Haftungsansprüche entsprechend, soweit sich die Haftung auf Steuern und zurückzuzahlende Steuervergütungen erstreckt.“

17. § 379 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 1f werden vor den Wörtern „entgegen § 138g Absatz 1 Satz 1“ die Wörter „entgegen § 138f Absatz 6 Satz 1 und 2,“ eingefügt.

bb) In Nummer 1g wird die Angabe „§138k Satz 1“ durch die Angabe „§ 138k Absatz 1 Satz 1“ ersetzt.

cc) In der Nummer 1i wird am Ende das Wort „oder“ durch ein Komma ersetzt.

dd) Nach Nummer 1i werden die folgende Nummern 1j und 1k eingefügt:

„1j. entgegen § 138l Absatz 1, auch in Verbindung mit § 138m Absatz 1 Satz 1 und 2 und Absatz 2 Satz 1 und 2, auch in Verbindung mit § 138n Absatz 1 und 2 Satz 1 Nummer 1 bis 7 und 9, auch in Verbindung mit § 138n Absatz 5 Satz 2 und 3 eine Mitteilung über eine innerstaatliche Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht,

1k. entgegen § 138k Absatz 2 in Verbindung mit Absatz 1 in der Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten innerstaatlichen Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht oder“.

b) In Absatz 5 wird die Angabe „Absatz 2 Nummer 1c“ durch die Wörter „Absatz 2 Nummer 1c, 1j und 1k“ ersetzt.

## Artikel 10

### Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2024]

Die Abgabenordnung, die zuletzt durch Artikel 9 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Die Inhaltsübersicht wird wie folgt geändert:

a) Nach der Angabe zu § 14 werden folgende Angaben eingefügt:

„§ 14a Personenvereinigungen

§ 14b Körperschaften mit Sitz im Ausland“.

b) Die Angabe zu § 183 wird wie folgt gefasst:

„§ 183 Bekanntgabe bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gegenüber rechtsfähigen Personenvereinigungen“.

c) Nach der Angabe zu § 183 wird folgende Angabe eingefügt:

„§ 183a Empfangsbevollmächtigte bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen“.

d) Die Angabe zu § 267 wird wie folgt gefasst:

„§ 267 Vollstreckungsverfahren gegen Personenvereinigungen“.

2. § 2a wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 werden nach den Wörtern „L 127 vom 23.5.2018, S. 2“ ein Komma und die Wörter „L 47 vom 4.3.2021, S. 35“ eingefügt.

b) In Absatz 5 Nummer 2 werden die Wörter „rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen“ durch das Wort „Personenvereinigungen (§ 14a)“ ersetzt.

3. Nach § 14 werden die folgenden §§ 14a und 14b eingefügt:

#### „§ 14a

##### Personenvereinigungen

(1) Personenvereinigungen im Sinne dieses Gesetzes und der Steuergesetze sind Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks.

(2) Rechtsfähige Personenvereinigungen sind insbesondere

1. Vereine ohne Rechtspersönlichkeit (§ 54 des Bürgerlichen Gesetzbuchs),
2. rechtsfähige Personengesellschaften einschließlich Gesellschaften (§ 705 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Partenreedereien und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, und
3. Gemeinschaften der Wohnungseigentümer (§ 9a des Wohnungseigentumsgesetzes).

(3) Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen sind insbesondere

1. Bruchteilsgemeinschaften (§ 741 des Bürgerlichen Gesetzbuchs),
2. Gütergemeinschaften (§ 1415 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) und
3. Erbengemeinschaften (§ 2032 des Bürgerlichen Gesetzbuchs).

(4) Auf nicht rechtsfähige Gesellschaften (§ 740 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) sind die für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen geltenden Vorschriften mit Ausnahme des § 267 Absatz 1 Satz 1 sinngemäß anzuwenden.

#### § 14b

##### Körperschaften mit Sitz im Ausland

(1) Ist eine Körperschaft mit Sitz (§ 11) im Ausland und Ort der Geschäftsleitung (§ 10) im Geltungsbereich dieses Gesetzes nach dem Recht des Staates, in dem sie ihren Sitz hat, rechtsfähig, sind Verwaltungsakte an sie zu richten, soweit sie nach den Steuergesetzen Steuerschuldner ist. Dies gilt auch dann, wenn sie nach inländischem Gesellschaftsrecht mangels Rechtsfähigkeit nicht als juristische Person zu behandeln ist.

(2) Auf Körperschaften im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 sind die für juristische Personen geltenden Regelungen der §§ 34 und 79 entsprechend anzuwenden.

(3) Für die Vollstreckung in das Vermögen einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 genügt ein an sie gerichteter vollstreckbarer Verwaltungsakt.

(4) Die Anteilseigner einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 haften für die von der Körperschaft geschuldeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis unbeschränkt.“

4. In § 31a Absatz 2 Satz 2 werden die Wörter „des Absatzes 1 Nr. 1 Buchstabe b und Nr. 2“ durch die Wörter „des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b und Nummer 2“ ersetzt.

5. § 34 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen sowie rechtsfähiger Personenvereinigungen und die Geschäftsführer von Vermögensmassen haben deren steuerliche Pflichten zu erfüllen.“

b) Absatz 2 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen haben die Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler die Pflichten im Sinne des Absatzes 1 zu erfüllen.“

6. § 39 Absatz 2 Nummer 2 wird wie folgt gefasst:

„2. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.“

7. § 60b wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Das Bundeszentralamt für Steuern führt ein Register, in dem Körperschaften und juristische Personen des öffentlichen Rechts geführt werden, an die steuerbegünstigt Zuwendungen nach den §§ 10b, 34g des Einkommensteuergesetzes geleistet werden können (Zuwendungsempfängerregister).“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Im Zuwendungsempfängerregister speichert das Bundeszentralamt für Steuern zu Zwecken des Sonderausgabenabzugs nach § 10b des Einkommensteuergesetzes automatisiert folgende Daten:

1. Wirtschafts-Identifikationsnummer,
2. Name,
3. Anschrift,
4. steuerbegünstigte Zwecke nach §§ 52 bis 54,
5. Datum der Anerkennung als Partei im Sinne des § 2 Parteiengesetzes,

6. Datum der Anerkennung als Wählervereinigung,
  7. Status als juristische Person des öffentlichen Rechts,
  8. zuständige Finanzbehörde,
  9. Datum der Erteilung des letzten Freistellungsbescheides, der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Feststellungsbescheides nach § 60a,
  10. Kontoverbindungen bei Banken/ Kreditinstituten und Bezahl Dienstleistern.“
- c) In Absatz 3 werden die Wörter „Das für die Festsetzung der Körperschaftsteuer der Körperschaft zuständige Finanzamt“ durch die Wörter „Die für die Festsetzung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzbehörde“ ersetzt.
- d) Folgender Absatz 5 wird angefügt:
- „(5) Die im Zuwendungsempfängerregister Geführten können Änderungen und Ergänzungen der Eintragungen nach Absatz 2 Nummer 10 mit Hilfe eines amtlich vorgeschriebenen Datensatzes durch Datenfernübertragung bewirken.“
8. § 79 Absatz 1 Nummer 3 wird wie folgt gefasst:
- „3. juristische Personen sowie Personenvereinigungen oder Vermögensmassen durch die in § 34 bezeichneten Personen oder durch besonders Beauftragte,“.
9. § 93 Absatz 7 Satz 1 wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 4a werden die Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ ersetzt.
- b) In Nummer 4b wird am Ende das Wort „oder“ angefügt.
- c) Nach Nummer 4c wird folgende Nummer 4d eingefügt:
- „4d. zur Verifizierung der Kontoverbindung des Zuwendungsempfängers nach § 60b Absatz 2 Nummer 10, wenn dieser eine Änderung oder Ergänzung von Kontoverbindungen nach § 60b Absatz 5 beantragt,“.
10. § 138 wird wie folgt geändert:
- a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:
- „Unternehmer im Sinne des § 21 Absatz 1 Satz 2 haben die Aufnahme einer im Geltungsbereich des Gesetzes umsatzsteuerbaren Tätigkeit dem nach der Umsatzsteuer-Zuständigkeitsverordnung zuständigen Finanzamt anzuzeigen, es sei denn diese Unternehmer erbringen in Deutschland ausschließlich steuerbare und steuerpflichtige Umsätze, die in den besonderen Besteuerungsverfahren nach den §§ 18i bis 18k des Umsatzsteuergesetzes zu erklären sind.“
- b) Dem Absatz 1b wird folgender Satz angefügt:
- „Die Sätze 1 bis 3 gelten entsprechend für Steuerpflichtige im Sinne des § 137, die nicht nach Absatz 1 zur Anzeige verpflichtet sind.“
- c) In Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 werden die Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ ersetzt.



- d) In Absatz 3 werden die Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ ersetzt.
11. In § 138d Absatz 5 werden die Wörter „Personengesellschaft, Gemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ ersetzt.
12. In § 138l Absatz 4 werden die Wörter „Personengesellschaft, Gemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ ersetzt.
13. § 139c wird wie folgt geändert:
- a) Absatz 5 Nummer 11 wird wie folgt gefasst:
- „11. Eintrag im Handels-, Partnerschafts- oder Gesellschaftsregister (Registergericht, Datum und Nummer der Eintragung),“.
- b) In Absatz 6a wird das Wort „Personengesellschaft“ durch die Wörter „rechtsfähige Personengesellschaft“ ersetzt.
14. § 141 Absatz 1 Satz 1 d wird wie folgt geändert:
- a) In Nummer 1 wird die Angabe „600 000“ durch die Angabe „800 000“ ersetzt.
- b) In den Nummern 4 und 5 wird jeweils die Angabe „60 000“ durch die Angabe „80 000“ ersetzt.
15. In § 146a Absatz 3 Satz 1 werden die Wörter „Bundesministerium des Innern, für Bau und Heimat und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie“ durch die Wörter „Bundesministerium des Innern und für Heimat und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz“ ersetzt.
16. § 147a wird wie folgt geändert:
- a) In Absatz 1 wird jeweils die Angabe „500 000“ durch die Angabe „600 000“ ersetzt.
- b) In Absatz 2 Satz 3 wird die Angabe „Satz 3“ durch die Angabe „Satz 5“ ersetzt.
17. § 152 Absatz 4 Satz 3 wird wie folgt gefasst:
- „In Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a ist der Verspätungszuschlag festzusetzen
1. bei rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig gegen die Personenvereinigung und
  2. bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig gegen die nach § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 erklärungspflichtigen Personen.“
18. § 181 Absatz 2 Satz 2 wird wie folgt geändert:
- a) Nummer 1 wird wie folgt gefasst:
- „1. in den Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a
- a) bei rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig die Personenvereinigung und nachrangig jeder Feststellungsbeteiligte, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist,
  - b) bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen jeder Feststellungsbeteiligte, dem ein Anteil an den einkommen-

steuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist;“.

- b) In Nummer 4 werden nach den Wörtern „Nummer 3“ die Wörter „bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen“ eingefügt.

19. § 183 wird wie folgt gefasst:

### „§ 183

Bekanntgabe bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gegenüber rechtsfähigen Personenvereinigungen

(1) Sind mehrere Personen am Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung als Gesellschafter oder Gemeinschaftler beteiligt (Feststellungsbeteiligte) und bilden sie eine rechtsfähige Personenvereinigung, sind alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach diesem Gesetz und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, der Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben. Bei der Bekanntgabe ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt.

(2) Absatz 1 ist nicht anzuwenden,

1. wenn der Finanzbehörde bekannt ist oder bekannt sein muss, dass die Personenvereinigung nicht mehr besteht oder nicht mehr rechtsfähig ist oder
2. soweit ein Feststellungsbeteiligter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

In den Fällen von Satz 1 Nummer 2 können die in Absatz 1 Satz 1 genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen der Personenvereinigung auch mit Wirkung für und gegen einen in Satz 1 Nummer 2 genannten Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit und solange dieser Feststellungsbeteiligte dem nicht widersprochen hat. Ein Widerspruch nach Satz 2 wird der Finanzbehörde gegenüber erst wirksam, wenn er ihr zugeht.

(3) Ist nach Absatz 2 Satz 1 Einzelbekanntgabe erforderlich, so sind dem Feststellungsbeteiligten

1. der Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung,
2. die alle Feststellungsbeteiligten betreffenden Besteuerungsgrundlagen,
3. sein Anteil,
4. die Zahl der Feststellungsbeteiligten und
5. die ihn persönlich betreffenden Besteuerungsgrundlagen

bekannt zu geben. Bei berechtigtem Interesse ist dem Feststellungsbeteiligten der gesamte Inhalt des Feststellungsbescheids mitzuteilen.“

20. Nach § 183 wird folgender neuer § 183a eingefügt:

„§ 183a

Empfangsbevollmächtigte bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen

(1) Bilden die Feststellungsbeteiligten keine rechtsfähige Personenvereinigung, so sollen sie einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen, der ermächtigt ist, für sie alle Verwaltungsakte und Mitteilungen in Empfang zu nehmen, die nach diesem Gesetz und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen. Ist kein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter nach Satz 1 vorhanden, kann die Finanzbehörde die Feststellungsbeteiligten auffordern, innerhalb einer bestimmten angemessenen Frist einen Empfangsbevollmächtigten zu benennen. Hierbei ist ein Feststellungsbeteiligter vorzuschlagen und darauf hinzuweisen, dass diesem die in Satz 1 genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit nicht ein anderer Empfangsbevollmächtigter benannt wird. Bei der Bekanntgabe an den Empfangsbevollmächtigten ist darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten erfolgt.

(2) Absatz 1 ist insoweit nicht anzuwenden, als der Finanzbehörde bekannt ist, dass

1. die Personenvereinigung nicht mehr besteht oder rechtsfähig geworden ist,
2. ein Feststellungsbeteiligter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen.

Ist ein Empfangsbevollmächtigter nach Absatz 1 Satz 1 vorhanden, können die in Absatz 1 Satz 1 genannten Verwaltungsakte und Mitteilungen ihm auch mit Wirkung für einen in Satz 1 Nummer 2 genannten Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben werden, soweit und solange dieser Feststellungsbeteiligte oder der Empfangsbevollmächtigte nicht widersprochen hat. Ein Widerruf der Empfangsvollmacht nach Absatz 1 Satz 1 und ein Widerspruch nach Satz 2 werden der Finanzbehörde gegenüber erst wirksam, wenn er ihr zugeht.

(3) Ist nach Absatz 2 Einzelbekanntgabe erforderlich, gilt § 183 Absatz 3 entsprechend.

(4) Wird eine wirtschaftliche Einheit

1. Ehegatten oder Lebenspartnern oder
2. Ehegatten mit ihren Kindern, Lebenspartnern mit ihren Kindern oder Alleinstehenden mit ihren Kindern

zugerechnet und haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, so gelten für die Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden über den Einheitswert oder den Grundsteuerwert die Regelungen über zusammengefasste Bescheide in § 122 Absatz 7 entsprechend.“

21. § 267 wird wie folgt gefasst:

„§ 267

Vollstreckungsverfahren gegen Personenvereinigungen

(1) Bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, die als solche steuerpflichtig sind, genügt für die Vollstreckung in deren Vermögen ein vollstreckbarer Verwaltungsakt gegen die Personenvereinigung. Dies gilt entsprechend für Zweckvermögen und sonstige einer juristischen Person ähnliche steuerpflichtige Gebilde.

(2) Hat eine nicht rechtsfähige Personenvereinigung nachträglich Rechtsfähigkeit erlangt, so kann auch aus einem Verwaltungsakt vollstreckt werden, der vor diesem Zeitpunkt wirksam geworden ist.“

22. § 284 Absatz 1 Satz 3 wird wie folgt gefasst:

„Handelt es sich bei dem Vollstreckungsschuldner um eine juristische Person oder um eine rechtsfähige Personenvereinigung, so hat er seine Firma oder den Namen, die Nummer des Registerblatts im Handels-, Genossenschafts-, Gesellschafts-, Partnerschafts- oder Vereinsregister und seinen Sitz anzugeben.“

23. § 352 wird wie folgt gefasst:

„§ 352

Einspruchsbefugnis bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung

(1) Gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen können Einspruch einlegen:

1. bei rechtsfähigen Personenvereinigungen:

- a) die Personenvereinigung,
- b) wenn die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;

2. bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen:

- a) der Einspruchsbefugte im Sinne des Absatzes 2,
- b) wenn Personen nach Buchstabe a nicht vorhanden sind, jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;

3. in den Fällen des § 183 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 oder des § 183a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;

4. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, jeder, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird;

5. soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht, jeder, der durch die Feststellungen über die Frage berührt wird.

(2) Einspruchsbefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a ist der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183a Absatz 1 Satz 1 oder des § 6 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung. Haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, ist einspruchsbefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a der nach § 183a Absatz 1 Satz 2 und 3 oder nach § 6 Absatz 1 Satz 3 und 4 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung von der Finanzbehörde bestimmte Empfangsbevollmächtigte; Absatz 1 Nummer 3 bleibt unberührt. Die Sätze 1 und 2 sind nur anwendbar, wenn die Beteiligten in der Feststellungserklärung oder in der Aufforderung zur Benennung eines Empfangsbevollmächtigten über die Einspruchsbefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind.“

## **Artikel 11**

### **Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2025]**

In § 183a Absatz 4 der Abgabenordnung, die zuletzt durch Artikel 10 dieses Gesetzes geändert worden ist, werden die Wörter „den Einheitswert oder“ gestrichen.

## **Artikel 12**

### **Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2027]**

§ 146a Absatz 4 der Abgabenordnung, die zuletzt durch Artikel 11 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„(4) Wer aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems im Sinne des Absatzes 1 erfasst, hat dem nach den §§ 18 bis 20 zuständigen Finanzamt nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung mitzuteilen:

1. Name des Steuerpflichtigen,
2. Betriebsstätte, in der die mit der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung verbundenen elektronischen Aufzeichnungssysteme eingesetzt werden,
3. Steuernummer oder Wirtschafts-Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen,
4. Seriennummer der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
5. Zertifizierungs-ID der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
6. Datum der Anschaffung bzw. Inbetriebnahme der verwendeten zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung sowie
7. Datum der Außerbetriebsetzung der verwendeten zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung.

Die Mitteilung nach Satz 1 ist innerhalb eines Monats nach Anschaffung, Inbetriebnahme oder Außerbetriebsetzung der verwendeten zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung zu erstatten.“

## Artikel 13

### Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [TnV]

Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung vom 14. Dezember 1976 (BGBl. I S. 3341; 1977 I S. 667), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 14 wird folgender Absatz 7 angefügt:

„(7) § 230 Absatz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] geltenden Fassung gilt für alle am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen.“

2. Dem § 15 wird folgender Absatz 17 angefügt:

„(17) § 237 Absatz 6 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] geltenden Fassung gilt für alle Haftungsansprüche, die nach dem 31. Dezember 2023 entstehen.“

3. Dem § 33 werden die folgenden Absätze 7 und 8 angefügt:

„(7) § 102 Absatz 4 Satz 3 und die §§ 138i bis 138n der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] geltenden Fassung sind ab dem 1. Januar 2025 in allen Fällen anzuwenden, in denen das nach § 138n Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] geltenden Fassung maßgebliche Ereignis nach dem 31. Dezember 2024 eingetreten ist.

(8) Wurde der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen innerstaatlichen Steuergestaltung nach dem ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] und vor dem 31. Januar 2025 umgesetzt, ist die Mitteilung abweichend von § 138n Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung in der am ... [einsetzen: Tag nach der Verkündung] geltenden Fassung innerhalb von drei Monaten nach dem 31. Dezember 2024 zu erstatten.“

## Artikel 14

### Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2024]

Artikel 97 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, das zuletzt durch Artikel 13 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 19 wird wie folgt gefasst:

„§ 19

Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger

(1) § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung ist auf Umsätze der Kalenderjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen. Eine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ergeht nicht, wenn die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für Kalenderjahre, die vor dem 1. Januar 2016 liegen, erfüllt sind, jedoch im Kalenderjahr 2015 die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.

(2) Eine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ergeht nicht, wenn die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2015 geltenden Fassung für Kalenderjahre, die vor dem 1. Januar 2016 liegen, erfüllt sind, jedoch im Kalenderjahr 2015 die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2016 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.

(3) § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung ist auf Umsätze der Kalenderjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Eine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ergeht nicht, wenn die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung für Kalenderjahre, die vor dem 1. Januar 2024 liegen, erfüllt sind, jedoch im Kalenderjahr 2023 die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.

(4) § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung ist auf Gewinne der Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Eine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht ergeht nicht, wenn die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung für Kalenderjahre, die vor dem 1. Januar 2024 liegen, erfüllt sind, jedoch im Kalenderjahr 2023 die Voraussetzungen des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung nicht erfüllt sind.“

2. Folgende §§ 39 und 40 werden angefügt:

„§ 39

Aufbewahrungsfristen bestimmter Steuerpflichtiger

§ 147a Absatz 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Soweit Steuerpflichtige die Voraussetzungen des § 147a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung in der bis zum 31. Dezember 2023 geltenden Fassung im Veranlagungszeitraum 2023 oder früher erfüllen, ist § 147a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung in der bis zum 31. Dezember 2023 geltenden Fassung bis zum Auslaufen der Aufbewahrungsfrist nach § 147a Absatz 1 Satz 4 der Abgabenordnung weiteranzuwenden, soweit der Steuerpflichtige nicht § 147a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung ab dem Veranlagungszeitraum 2024 erfüllt.

## § 40

### Übergangs- und Anwendungsbestimmungen anlässlich der steuerverfahrensrechtlichen Umsetzung der Reform des Personengesellschaftsrechts

(1) § 152 Absatz 4 Satz 3 und § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 und 4 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung sind erstmals auf Feststellungserklärungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 einzureichen sind; eine Verlängerung der Feststellungserklärungsfrist nach § 109 der Abgabenordnung ist hierbei nicht zu berücksichtigen.

(2) Wird die Feststellungserklärung für eine rechtsfähige Personenvereinigung nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2026 durch eine Person im Sinne des § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 oder 4 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung abgegeben, ist die rechtsfähige Personenvereinigung von ihrer Erklärungspflicht nach § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung befreit.

(3) Bei einer rechtsfähigen Personenvereinigung können Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der Abgabenordnung und den Steuergesetzen mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung zusammenhängen, nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2026 abweichend von § 183 Absatz 1 bis 3 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung auch nach Maßgabe des § 183 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung dem Empfangsbevollmächtigten wirksam bekannt gegeben werden.

(4) Wird gegen einen vor dem 1. Januar 2024 wirksam gewordenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen Einspruch eingelegt, bestimmt sich die Einspruchsbefugnis nach § 352 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung. Das Gleiche gilt, wenn der eine rechtsfähige Personenvereinigung betreffende Feststellungsbescheid nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2026 nach Maßgabe von Absatz 3 dem Empfangsbevollmächtigten nach § 183 der Abgabenordnung in der bis zum 31. Dezember 2023 geltenden Fassung bekannt gegeben worden ist. Ist über den Einspruch gegen einen vor dem 1. Januar 2024 wirksam gewordenen Bescheid nach dem 31. Dezember 2023 zu entscheiden, richtet sich das weitere Verfahren nach den ab dem 1. Januar 2024 geltenden Vorschriften der Abgabenordnung.

(5) Wurde über das Vermögen einer Personenvereinigung vor dem 1. Januar 2024 das Insolvenzverfahren eröffnet, sind für Feststellungszeiträume und Feststellungszeitpunkte vor dem 1. Januar 2024 § 152 Absatz 4 Satz 3, § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, § 183 und § 352 der Abgabenordnung in der am 31. Dezember 2023 geltenden Fassung weiterhin anzuwenden.“

## Artikel 15

### Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2025]

Artikel 97 § 10b Satz 3 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, das zuletzt durch Artikel 14 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

„§ 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, § 181 Absatz 3 Satz 1 und 2 und Absatz 4, § 182 Absatz 2 Satz 1 und § 183a Absatz 4 der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2025



geltenden Fassung sind erstmals auf Feststellungszeitpunkte nach dem 31. Dezember 2024 anzuwenden.“

## **Artikel 16**

### **Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2027]**

Dem Artikel 97 § 30 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung, das zuletzt durch Artikel 15 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) § 146a Absatz 4 der Abgabenordnung in der Fassung vom 1. Januar 2027 gilt für zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, die nach dem 31. Dezember 2026 angeschafft, in Betrieb oder außer Betrieb genommen wurden. Für elektronische Aufzeichnungssysteme und zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen, die vor dem 1. Januar 2027 angeschafft, in Betrieb oder außer Betrieb genommen wurden, gilt § 146a Absatz der Abgabenordnung in der Fassung vom 31. Dezember 2026.“

## **Artikel 17**

### **Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [TnV]**

Das Finanzverwaltungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. April 2006 (BGBl. I S. 846, 1202), das zuletzt durch Artikel 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 5 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) In Nummer 44 wird die Angabe „§ 138i“ durch die Angabe „§138i Absatz 1“ ersetzt.
    - bb) Nach Nummer 44 werden die folgenden Nummern 44a und 44b eingefügt:
      - „44a. die Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung der ihm nach den §§ 138l bis 138n der Abgabenordnung zugegangenen Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen, die Information der Landesfinanzbehörden nach § 138i Absatz 2 und § 138j Absatz 3a der Abgabenordnung sowie die Unterrichtung des Bundesministeriums der Finanzen über die Ergebnisse der Auswertung nach § 138j Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung;
      - 44b. die Durchführung des Bußgeldverfahrens in den Fällen des § 379 Absatz 2 Nummer 1e, 1f und 1j der Abgabenordnung;“.
    - cc) In Nummer 46a wird der Punkt am Ende durch ein Komma ersetzt und folgende Nummer 46b wird angefügt:
      - „46b. die Koordinierung von und Mitwirkung an internationalen Risikobewertungsverfahren im Sinne des § 89b der Abgabenordnung.“

- b) In Absatz 1a Satz 2 wird der Punkt am Ende durch die Angabe „ , 46b.“ ersetzt.
- 2. In § 21a Absatz 5 wird die Angabe „grenzüberschreitende“ gestrichen.

## **Artikel 18**

### **Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [1.1.2024]**

§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 des Finanzverwaltungsgesetzes, das zuletzt durch Artikel 17 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Buchstabe a wird wie folgt gefasst:
  - „a) die zentrale Sammlung sowohl der von den Finanzbehörden der Länder nach § 60b der Abgabenordnung übermittelten Daten als auch der Zuwendungsempfänger des Buchstaben b,“.
2. Buchstabe b wird wie folgt gefasst:
  - „b) für Körperschaften, juristische Personen des öffentlichen Rechts oder öffentliche Dienststellen ohne Sitz im Geltungsbereich des Grundgesetzes, die die Voraussetzungen des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 oder 3 sowie Satz 3 bis 6 des Einkommensteuergesetzes erfüllen und nachweislich Zuwendungen von Personen mit Wohnsitz, Aufenthalt, Sitz oder Geschäftsleitung im Geltungsbereich dieses Gesetzes erhalten haben, auf Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung des Zuwendungsempfängers die Aufnahme in das Zuwendungsempfängerregister für Zwecke des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung;“.
3. Buchstabe c wird aufgehoben.
4. Die Buchstaben d und e werden die neuen Buchstaben c und d.
5. Der neue Buchstabe d wird wie folgt gefasst:
  - „d) die Bereitstellung für Zwecke des Sonderausgabenabzugs nach § 10b des Einkommensteuergesetzes und der Steuerermäßigung des § 34g der in § 60b Absatz 2 der Abgabenordnung als automatisiert abrufbare Merkmale der im Zuwendungsempfängerregister geführten Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen, juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder öffentlichen Dienststellen für die Finanzbehörden der Länder und für Dritte,“.
6. Buchstabe f wird durch folgenden Buchstaben e ersetzt:
  - „e) die Erteilung von Auskünften aus der zentralen Sammlung nach Buchstabe a im Wege einer elektronischen Abfrage durch die Finanzbehörden der Länder und durch Dritte.“

## Artikel 19

### Änderung der Finanzgerichtsordnung [1.1.2024]

§ 48 der Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. März 2001 (BGBl. I S. 442, 2262; 2002 I S. 679), die zuletzt durch Artikel 13 Absatz 3 des Gesetzes vom 10. März 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 64) geändert worden ist, wird wie folgt gefasst:

#### „§ 48

(1) Gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen können Klage einlegen:

1. bei rechtsfähigen Personenvereinigungen:
  - a) die Personenvereinigung,
  - b) wenn die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr besteht, jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;
2. bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und in sonstigen Fällen:
  - a) der Einspruchsbefugte im Sinne des Absatzes 2,
  - b) wenn Personen nach Buchstabe a nicht vorhanden sind, jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;
3. in den Fällen des § 183 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 oder des § 183a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigter, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte;
4. soweit es sich darum handelt, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt, jeder, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird;
5. soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht, jeder, der durch die Feststellungen über die Frage berührt wird.

(2) Klagebefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a ist der gemeinsame Empfangsbevollmächtigte im Sinne des § 183a Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung oder des § 6 Absatz 1 Satz 1 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung. Haben die Feststellungsbeteiligten keinen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellt, ist klagebefugt im Sinne des Absatzes 1 Nummer 2 Buchstabe a der von der Finanzbehörde nach § 183a Absatz 1 Satz 2 und 3 der Abgabenordnung oder nach § 6 Absatz 1 Satz 3 und 4 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 der Abgabenordnung bestimmte Empfangsbevollmächtigte; Absatz 1 Nummer 3 bleibt unberührt. Die Sätze 1 und 2 sind nur anwendbar, wenn die Beteiligten spätestens bei Erlass der Einspruchsentscheidung über die Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden sind.“

## Artikel 20

### Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [TnV]

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 1a wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In den Sätzen 1 bis 4 werden jeweils die Wörter „Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft“ durch das Wort „Personengesellschaft“ ersetzt.

bb) Nach Satz 6 wird folgender Satz angefügt:

„Abweichend von Satz 2 kann der Antrag im Fall

1. einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags,
2. eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft

mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden.“

b) In Absatz 2 Satz 2 werden nach dem Wort „anzuwenden“ die Wörter „; dabei schließt allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft die Anwendung des § 20 Absatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht aus“ eingefügt.

c) In Absatz 3 Satz 5 werden die Wörter „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ gestrichen.

2. In § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 3 wird die Angabe „20 Prozent“ durch die Angabe „30 Prozent“ ersetzt.

3. Dem § 32 wird folgender Absatz 6 angefügt:

„(6) Ist die Körperschaftsteuer des Gläubigers für Kapitalerträge im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 5 des Einkommensteuergesetzes nach Absatz 1 abgegolten, wird dem Gläubiger der Kapitalerträge auf Antrag die einbehaltene und abgeführte Kapitalertragsteuer erstattet, wenn

1. der Gläubiger der Kapitalerträge eine nach § 2 Nummer 1 beschränkt steuerpflichtige Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse ist, die

a) die Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 9 erfüllt,

b) Sitz und Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat hat, der aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4

Satz 1 des Steueroasen-Abwehrgesetzes Amtshilfe zu leisten und tatsächlich leistet,

- c) Sitz und Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat hat, der aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland Amtshilfe bei der Beitreibung gemäß der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen oder gemäß einem dem Artikel 27 des OECD-Musterabkommens 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entsprechenden Artikel in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu leisten, und tatsächlich leistet, und
  - d) im Staat des Orts ihrer Geschäftsleitung ohne Wahlmöglichkeit einer § 1 vergleichbaren unbeschränkten Steuerpflicht unterliegt,
2. in den Fällen des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2 und 9 des Einkommensteuergesetzes der Gläubiger unmittelbar am Grund- oder Stammkapital der Schuldnerin der Kapitalerträge beteiligt ist und
  3. im Fall der Ansässigkeit des Gläubigers außerhalb eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Vertragsstaates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, die Kapitalerträge nicht im Zusammenhang mit Direktinvestitionen stehen.

Satz 1 gilt nur, soweit

1. keine Erstattung der betreffenden Kapitalertragsteuer nach anderen Vorschriften vorgesehen ist,
2. ein Anspruch auf völlige oder teilweise Erstattung der Kapitalertragsteuer bei entsprechender Anwendung des § 50d Absatz 3 oder § 50j des Einkommensteuergesetzes nicht ausgeschlossen wäre und
3. die Kapitalertragsteuer beim Gläubiger nicht angerechnet oder von der Steuerbemessungsgrundlage abgezogen werden kann; die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags steht der Anrechnung gleich.

Der Gläubiger der Kapitalerträge hat die Erstattungsvoraussetzungen nach Satz 1 und 2 nachzuweisen. Der Gläubiger hat insbesondere nachzuweisen, inwieweit die deutsche Kapitalertragsteuer im anderen Staat tatsächlich nicht angerechnet, nicht abgezogen oder nicht vorgetragen worden ist. § 50c Absatz 3 Satz 1, 2 und Satz 3 erster Halbsatz sowie Absatz 5 des Einkommensteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden.“

4. § 34 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 3b wird wie folgt gefasst:

„(3b) § 5 Absatz 1 Nummer 10 in der Fassung des Artikels 20 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.“

- b) Nach Absatz 10 wird folgender Absatz 10a eingefügt:

„(10a) § 32 Absatz 6 in der Fassung des Artikels 20 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist in allen offenen Fällen anzuwenden.“

- c) Der bisherige Absatz 10a wird Absatz 10b.

## Artikel 21

### Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [1.1.2024]

Das Körperschaftsteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 20 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 3 wie folgt gefasst:

„§ 3 Abgrenzung der Steuerpflicht bei Personenvereinigungen und nicht rechtsfähigen Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden“.

2. § 1 Absatz 1 Nummer 5 wird wie folgt gefasst:

„5. Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts;“.

3. § 3 wird wie folgt geändert:

- a) Die Überschrift wird wie folgt gefasst:

#### „§ 3

Abgrenzung der Steuerpflicht bei Personenvereinigungen und nicht rechtsfähigen Vermögensmassen sowie bei Realgemeinden“.

- b) Absatz 1 wird wie folgt gefasst:

„(1) Personenvereinigungen, nicht rechtsfähige Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.“

4. § 8 Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Bei Körperschaften und Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.“

5. § 8a wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 wird die Absatzbezeichnung „(1)“ gestrichen und Satz 4 wie folgt gefasst:

„Bei Steuerpflichtigen im Sinne dieses Gesetzes gelten alle Einkünfte als in einem Betrieb im Sinne des § 4h Absatz 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes erzielt.“

- b) Die Absätze 2 und 3 werden aufgehoben.

6. In § 34 Absatz 1 wird die Angabe „Veranlagungszeitraum 2022“ durch die Angabe „Veranlagungszeitraum 2024“ ersetzt.

## **Artikel 22**

### **Änderung des Gewerbesteuergesetzes [TnV]**

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b wird die Angabe „10 Prozent“ durch die Angabe „20 Prozent“ ersetzt.
2. Nach § 36 Absatz 4a wird folgender Absatz 4b angefügt:

„(4b) § 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b in der Fassung des Artikels 22 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2023 anzuwenden.“

## **Artikel 23**

### **Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2024]**

Das Gewerbesteuergesetz das zuletzt durch Artikel 22 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 2 Absatz 3 werden die Wörter „nichtrechtsfähigen Vereine“ durch die Wörter „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“ ersetzt.
2. § 7b Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Der nach Anwendung des § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes verbleibende geminderte Sanierungsertrag im Sinne des § 3a Absatz 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mindert nacheinander

1. den negativen Gewerbeertrag des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens,
2. Fehlbeträge im Sinne des § 10a Satz 2 und
3. im Sanierungsjahr die nach § 10a Satz 5 zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellten Fehlbeträge.

Ein nach Satz 1 verbleibender Sanierungsertrag mindert die Beträge nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 eines anderen Unternehmens, wenn dieses die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit die entsprechenden Beträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren. Der verbleibende Sanierungsertrag nach Satz 2 ist zunächst um den Minderungsbetrag nach § 3a

Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 des Einkommensteuergesetzes zu kürzen. Bei der Minderung nach Satz 1 ist § 10a Satz 3 und 4 entsprechend anzuwenden; dies gilt für Zwecke der Minderung nach Satz 1 Nummer 3 mit der Maßgabe, dass der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Sanierungsertrag im Verhältnis der den Mitunternehmern zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums zugerechneten Fehlbeträge den Mitunternehmern zuzurechnen ist. In Fällen des § 10a Satz 8 ist § 8 Absatz 9 Satz 9 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. An den Feststellungen der vortragsfähigen Fehlbeträge nehmen nur die nach Anwendung der Sätze 1 und 2 verbleibenden Beträge teil.“

3. § 10a wird wie folgt gefasst:

„§ 10a

Gewerbeverlust

Der maßgebende Gewerbeertrag wird um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Im Fall des § 2 Absatz 2 Satz 2 kann die Organgesellschaft den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen, die sich vor dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags ergeben haben. Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge nach Maßgabe des Satzes 1 ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach Satz 1 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge. Im Fall des § 2 Absatz 5 kann der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. § 8 Absatz 8 und 9 Satz 5 bis 8 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. Auf die Fehlbeträge ist § 8c des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist. Auf die Fehlbeträge ist § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. Unterbleibt eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gilt § 8d Absatz 1 Satz 5 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.“



## Artikel 24

### Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2028]

Das Gewerbesteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 23 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 7b Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Der nach Anwendung des § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes verbleibende geminderte Sanierungsertrag im Sinne des § 3a Absatz 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes mindert nacheinander

1. den negativen Gewerbeertrag des Sanierungsjahrs des zu sanierenden Unternehmens,
2. Fehlbeträge im Sinne des § 10a Satz 3 und
3. im Sanierungsjahr ungeachtet des § 10a Satz 2 die nach § 10a Satz 6 zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums gesondert festgestellten Fehlbeträge; die in § 10a Satz 1 und 2 genannten Beträge werden der Minderung entsprechend aufgebraucht.

Ein nach Satz 1 verbleibender Sanierungsertrag mindert die Beträge nach Satz 1 Nummer 1 bis 3 eines anderen Unternehmens, wenn dieses die erlassenen Schulden innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vor dem Schuldenerlass auf das zu sanierende Unternehmen übertragen hat und soweit die entsprechenden Beträge zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Übertragung bereits entstanden waren. Der verbleibende Sanierungsertrag nach Satz 2 ist zunächst um den Minderungsbetrag nach § 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 13 des Einkommensteuergesetzes zu kürzen. Bei der Minderung nach Satz 1 ist § 10a Satz 4 und 5 entsprechend anzuwenden; dies gilt für Zwecke der Minderung nach Satz 1 Nummer 3 mit der Maßgabe, dass der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Sanierungsertrag im Verhältnis der den Mitunternehmern zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums zugerechneten Fehlbeträge den Mitunternehmern zuzurechnen ist. In Fällen des § 10a Satz 9 ist § 8 Absatz 9 Satz 9 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden. An den Feststellungen der vortragsfähigen Fehlbeträge nehmen nur die nach Anwendung der Sätze 1 und 2 verbleibenden Beträge teil.“

2. § 10a wird wie folgt gefasst:

„§ 10a

Gewerbeverlust

Der maßgebende Gewerbeertrag wird bis zu einem Betrag in Höhe von 10 Millionen Euro um die Fehlbeträge gekürzt, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind. Der 10 Millionen Euro übersteigende maßgebende Gewerbeertrag ist bis zu 60 Prozent um nach Satz 1 nicht berücksichtigte Fehlbeträge der vorangegangenen Erhebungszeiträume zu kürzen. Im Fall des § 2 Absatz 2 Satz 2 kann die Organgesellschaft den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um Fehlbeträge kürzen, die sich vor

dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags ergeben haben. Bei einer Mitunternehmerschaft ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Fehlbetrag den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Für den Abzug der den Mitunternehmern zugerechneten Fehlbeträge nach Maßgabe der Sätze 1 und 2 ist der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende maßgebende Gewerbeertrag sowie der Höchstbetrag nach Satz 1 den Mitunternehmern entsprechend dem sich aus dem Gesellschaftsvertrag für das Abzugsjahr ergebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Die Höhe der vortragsfähigen Fehlbeträge ist gesondert festzustellen. Vortragsfähige Fehlbeträge sind die nach der Kürzung des maßgebenden Gewerbeertrags nach Satz 1 und 2 zum Schluss des Erhebungszeitraums verbleibenden Fehlbeträge. Im Fall des § 2 Absatz 5 kann der andere Unternehmer den maßgebenden Gewerbeertrag nicht um die Fehlbeträge kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags des übergegangenen Unternehmens ergeben haben. § 8 Absatz 8 und 9 Satz 5 bis 8 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden. Auf die Fehlbeträge ist § 8c des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; dies gilt auch für den Fehlbetrag einer Mitunternehmerschaft, soweit dieser

1. einer Körperschaft unmittelbar oder
2. einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist. Auf die Fehlbeträge ist § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden, wenn ein fortführungsgebundener Verlustvortrag nach § 8d des Körperschaftsteuergesetzes gesondert festgestellt worden ist. Unterbleibt eine Feststellung nach § 8d Absatz 1 Satz 8 des Körperschaftsteuergesetzes, weil keine nicht genutzten Verluste nach § 8c Absatz 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes vorliegen, ist auf Antrag auf die Fehlbeträge § 8d des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend anzuwenden; für die Form und die Frist dieses Antrags gilt § 8d Absatz 1 Satz 5 des Körperschaftsteuergesetzes entsprechend.“

3. § 36 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Absatz 3a wird folgender Absatz 3b eingefügt:

„(3b) § 7b Absatz 2 in der Fassung des Artikels 24 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2028 anzuwenden.“

- b) Dem Absatz 5a wird folgender Satz angefügt:

„§ 10a in der Fassung des Artikels 24 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2028 anzuwenden.“

## **Artikel 25**

### **Änderung des Umsatzsteuergesetzes [TnV]**

§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), das zuletzt durch Artikel 17 des

Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In Satz 3 werden nach den Wörtern „im Rahmen eines“ die Wörter „in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten“ eingefügt und nach dem Wort „verwirklicht“ das Komma durch einen Punkt ersetzt.

2. Folgender Satz 4 wird angefügt:

„Körperschaften verwirklichen mit ihren in den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung bezeichneten Zweckbetrieben ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst, wenn die Leistungsempfänger oder an der Leistungserbringung beteiligte Personen vom steuerbegünstigten Zweck der Einrichtung erfasst werden,“.

## **Artikel 26**

### **Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2024]**

Das Umsatzsteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 25 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 4 wird wie folgt geändert:

- a) Nummer 16 wird wie folgt geändert:

- aa) Satz 1 wird wie folgt geändert:

- aaa) In Buchstabe l wird das Wort „oder“ gestrichen.

- bbb) Nach Buchstabe l wird folgender Buchstabe m eingefügt:

- „m) Einrichtungen, die als Verfahrenspfleger nach den §§ 276, 297, 298 und 317 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit bestellt worden sind, wenn die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder die genehmigten Preise nicht übersteigen; bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die der Mehrwertsteuer unterliegende gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern, oder“.

- ccc) Der bisherige Buchstabe m wird Buchstabe n.

- bb) In Satz 2 werden die Wörter „nach den Buchstaben b bis m“ durch die Wörter „nach den Buchstaben b bis n“ ersetzt.

- b) In Nummer 25 Satz 3 Buchstabe d wird die Angabe „§§ 158, 174 oder 191“ durch die Angabe „§§ 158, 167, 174 oder § 191“ ersetzt.

2. § 13b Absatz 5 Satz 8 wird wie folgt gefasst:

„Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des Absatzes 2 Nummer 4, 5 Buchstabe b,

Nummer 6 bis 12 ausgegangen, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen.“

3. § 18 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Der Unternehmer hat vorbehaltlich des § 18i Absatz 3, des § 18j Absatz 4, des § 18k Absatz 4 und des § 19 Absatz 1 Satz 4 bis zum zehnten Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat.“

b) In Absatz 2 Satz 3 wird die Angabe „1 000 Euro“ durch die Angabe „2 000 Euro“ ersetzt.

c) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„Der Unternehmer hat vorbehaltlich des § 18i Absatz 3, des § 18j Absatz 4, des § 18k Absatz 4 und des § 19 Absatz 1 Satz 4 für das Kalenderjahr oder für den kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Absatz 1 bis 4 und § 17 selbst zu berechnen hat (Steueranmeldung).“

4. § 19 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„In den Fällen des Satzes 1 finden die Vorschriften über die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 4 Nummer 1 Buchstabe b, § 6a), über den Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9), über den gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung (§ 14 Absatz 4), über die Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in einer Rechnung (§ 14a Absatz 1, 3 und 7), über den Vorsteuerabzug (§ 15) und über die Erklärungspflichten (§ 18 Absatz 1 bis 4) keine Anwendung; § 149 Absatz 1 Satz 2 der Abgabenordnung und § 18 Absatz 4a bleiben unberührt.“

b) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Der Unternehmer kann dem Finanzamt bis zum Ablauf des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres erklären, dass er auf die Anwendung des Absatzes 1 verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre. Sie kann nur mit Wirkung von Beginn des folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.“

5. In § 20 Satz 1 Nummer 1 wird die Angabe „600 000“ durch die Angabe „800 000“ ersetzt.

6. In § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 wird jeweils die Angabe „9,0“ durch die Angabe „8,4“ ersetzt.

7. Dem § 27 wird folgender Absatz 38 angefügt:

„(38) Die §§ 18 und 19 in der Fassung des Artikels 26 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] sind erstmals auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2022 enden.“

## Artikel 27

### Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2025]

Das Umsatzsteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 26 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 14 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 2 bis 8 wird durch folgende Sätze ersetzt:

„Eine Rechnung kann als elektronische Rechnung oder vorbehaltlich des Absatzes 2 als sonstige Rechnung übermittelt werden. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die elektronische Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. 5. 2014, S. 1) entsprechen. Eine sonstige Rechnung ist eine Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Die Übermittlung einer elektronischen Rechnung oder einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf der Zustimmung des Empfängers, soweit keine Verpflichtung nach Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Satz 2 besteht.“

b) Die Absätze 2 und 3 werden wie folgt gefasst:

„(2) Führt der Unternehmer eine Lieferung oder eine sonstige Leistung nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 aus, ist er berechtigt, eine Rechnung auszustellen. In den folgenden Fällen ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nummer 8 bis 29 steuerfrei ist:

1. Für eine Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ist innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. Die Rechnung ist in diesen Fällen als elektronische Rechnung nach Absatz 1 Satz 3 und 4 auszustellen, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete ansässig sind. Ein im Inland oder in einem der in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.
2. Für eine Leistung an eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist, ist innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen.
3. Für eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Absatz 4 Satz 1) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen anderen als in

den Nummern 1 oder 2 genannten Empfänger ist innerhalb von sechs Monaten eine Rechnung auszustellen.

§ 14a bleibt unberührt. Unbeschadet der Verpflichtungen nach Satz 2 kann eine Rechnung von einem in Satz 2 Nummer 1 oder 2 bezeichneten Leistungsempfänger für eine Lieferung oder sonstige Leistung des Unternehmers ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart wurde (Gutschrift). Die Gutschrift verliert die Wirkung einer Rechnung, sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm übermittelten Dokument widerspricht. Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in Satz 2 Nummer 1 oder 2 bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden.

(3) Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Echtheit der Herkunft bedeutet die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach diesem Gesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden. Jeder Unternehmer legt fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können. Unbeschadet anderer zulässiger Verfahren gelten bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet durch

1. eine qualifizierte elektronische Signatur oder
  2. elektronischen Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28. 12. 1994, S. 98), wenn in der Vereinbarung über diesen Datenaustausch der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.“
2. In § 14a Absatz 1 Satz 1 und 4 werden jeweils die Wörter „§ 14 Absatz 2 Satz 2“ durch die Wörter „§ 14 Absatz 2 Satz 4“ ersetzt.
  3. § 14b Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - a) In Satz 2 werden die Wörter „§ 14 Absatz 1 Satz 2“ durch die Wörter „§ 14 Absatz 3 Satz 1“ ersetzt.
    - b) In Satz 5 wird die Angabe „§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1“ durch die Wörter „§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 Satz 1“ ersetzt.
  4. In § 26a Absatz 2 Nummer 1 werden die Wörter „§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 oder 2 Satz 2“ durch die Wörter „§ 14 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Satz 1, Nummer 2 oder Nummer 3 Satz 2“ ersetzt.
  5. Dem § 27 wird folgender Absatz 39 angefügt:

„(39) Abweichend von § 14 Absatz 1 und 2 kann eine Rechnung

    1. bis zum 31. Dezember 2025 für einen nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2026 ausgeführten Umsatz auf Papier oder vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 4 entspricht, übermittelt werden;

2. bis zum 31. Dezember 2027 für einen nach dem 31. Dezember 2025 und vor dem 1. Januar 2028 ausgeführten Umsatz vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers in einem elektronischen Format, das nicht § 14 Absatz 1 Satz 4 entspricht, ausgestellt werden, wenn diese mittels elektronischem Datenaustausch (EDI) nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28. 12. 1994, S. 98) übermittelt wird.

Die Absätze 3, 4, 15 und 18 bleiben unberührt.“

6. In § 27b Absatz 2 Satz 3 werden die Wörter „§ 14 Absatz 1 Satz 8“ durch die Wörter „§ 14 Absatz 1 Satz 3 und sonstige Rechnungen in einem anderen elektronischen Format“ ersetzt.

## **Artikel 28**

### **Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025]**

Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 434), die zuletzt durch Artikel 1 der Verordnung vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2432) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 33 wird folgender Satz angefügt:

„Eine Rechnung nach Satz 1 kann abweichend von § 14 Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes immer als sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 5 des Gesetzes übermittelt werden.“

2. Dem § 34 Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

„Eine Rechnung nach Satz 1 kann abweichend von § 14 Absatz 2 Satz 2 des Gesetzes immer als sonstige Rechnung im Sinne von § 14 Absatz 1 Satz 5 des Gesetzes übermittelt werden.“

## **Artikel 29**

### **Änderung des Investmentsteuergesetzes [1.1.2024]**

Das Investmentsteuergesetz vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), das zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 2 wird wie folgt geändert:

- a) Nach Absatz 9 wird folgender Absatz 9a eingefügt:

„(9a) Eine Immobilie ist für die Zwecke der Immobilienfondsquote und der Auslandsimmobilienfondsquote nicht als Immobilie anzusetzen, wenn 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. Eine Beteiligung an einer Immobilien-Gesellschaft oder Auslands-

Immobilien-Gesellschaft, die der Investmentfonds unmittelbar oder mittelbar über Personengesellschaften hält, ist für die Zwecke der Immobilienfondsquote und der Auslands-Immobilienfondsquote nicht als Immobilien-Gesellschaft oder Auslands-Immobilien-Gesellschaft anzusetzen, wenn die Einkünfte der Immobilien-Gesellschaft oder der Auslands-Immobilien-Gesellschaft aus der Vermietung oder Verpachtung oder aus der Veräußerung von Immobilien zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind. Das Gleiche gilt, wenn die Einkünfte der Immobilien-Gesellschaft oder Auslands-Immobilien-Gesellschaft dem Investmentfonds als deren Gesellschafter zugerechnet werden und diese Einkünfte keiner Besteuerung unterliegen oder zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind.“

- b) Der bisherige Absatz 9a wird Absatz 9b.
- 2. Nach § 4 Absatz 2 Nummer 1 wird folgende Nummer 1a eingefügt:
  - „1a. das Finanzamt, das in den Fällen des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 in Verbindung mit § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc des Einkommensteuergesetzes für die Besteuerung der Kapitalgesellschaft nach § 20 Absatz 3 der Abgabenordnung zuständig ist. Wenn mehrere Finanzämter nach Satz 1 zuständig wären, ist das Finanzamt zuständig, das für die wertvollste Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zuständig ist,“.
- 3. § 6 Absatz 5 wird wie folgt geändert:
  - a) Satz 1 Nummer 1 wird wie folgt gefasst:
    - „1. Einkünfte nach § 49 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes; für Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc des Einkommensteuergesetzes gilt dies unabhängig davon, ob die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Ausgenommen sind Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa und bb des Einkommensteuergesetzes, soweit sie nicht von Absatz 3 oder 4 erfasst werden;“.
  - b) Folgender Satz wird angefügt:
    - „Satz 2 gilt nicht für die Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc.“
- 4. In § 26 Nummer 7a Satz 2 Satzteil nach Buchstabe b werden die Wörter „erhöht sich die Grenze des Satzes auf 10 Prozent“ durch die Wörter „erhöht sich die Grenze des Satzes auf 20 Prozent“ ersetzt.
- 5. § 43 Absatz 1 wird wie folgt geändert:
  - a) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:
    - „Die Steuerfreistellung nach Satz 1 ist ausgeschlossen, wenn die jeweiligen Einkünfte des Spezial-Investmentfonds in dem ausländischen Staat, aus dem sie stammen, keiner tatsächlichen Besteuerung unterlegen haben.“
  - b) In dem neuen Satz 3 werden die Wörter „Satz 1 ist“ durch die Wörter „Die Sätze 1 und 2 sind“ ersetzt.
  - c) In dem neuen Satz 4 wird die Angabe „Satz 2“ durch die Angabe „Satz 3“ ersetzt.
- 6. Dem § 57 wird folgender Absatz 8 angefügt:
  - „(8) Ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden sind:



1. § 2 Absatz 9a,
2. § 4 Absatz 2 Nummer 1a,
3. § 26 Nummer 7a,

in der Fassung des Artikels 29 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*]. § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 in der Fassung des Artikels 29 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc des Einkommensteuergesetzes anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem ... [einsetzen: *Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] erfolgt und nur soweit den Gewinnen nach dem ... [einsetzen: *Datum des Tages der Verkündung des vorliegenden Änderungsgesetzes*] eingetretene Wertveränderungen zu Grunde liegen. erstmals anzuwenden. § 43 Absatz 1 in der Fassung des Artikels 29 des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: *Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes*] ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden die nach dem 1. Januar 2024 beginnen.“

## Artikel 30

### Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2020]

§ 17 des Forschungszulagengesetzes vom 14. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2763), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2931) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Absatz 2 wird wie folgt geändert:
  - a) Satz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) Der Nummer 2 wird das Wort „, und“ angefügt.
    - bb) Nach Nummer 2 werden folgende Nummern 3 bis 5 eingefügt:
      - „3. zum Zweck der Anonymisierung und Pseudonymisierung, und
      4. zum Zweck weiterer wissenschaftlicher Forschung in pseudonymisierter Form an in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union ansässige Forschungseinrichtungen und
      5. zum Zweck der Verarbeitung für die nach § 1 Absatz 1 Nummer 9 des Gesetzes über Steuerstatistiken (StStatG) zu erstellende Forschungszulagenstatistik an die Finanzverwaltung“.
    - cc) Nach dem Wort „übermittelt“ werden die Wörter „und durch das Bundesministerium für Bildung und Forschung sowie die Bescheinigungsstelle im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – FZulBV) verarbeitet“ eingefügt.
  - b) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Sie dürfen in anonymisierter Form für weitere Datenanalysen zum Zweck der Verfahrensverbesserungen, der Ausgestaltung anderer Fördermaßnahmen sowie politikberatender Maßnahmen im Bereich Forschung und Entwicklung durch das Bundesministerium für Bildung und Forschung genutzt werden.“

c) Der neue Satz 4 wird wie folgt gefasst:

„Sie sind nach Abschluss der jeweiligen Arbeiten zu löschen.“

2. Absatz 3 wird wie folgt gefasst:

„(3) Die Daten dürfen durch die Bescheinigungsstelle im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – FZulBV) sowie durch die mit der Evaluierung des Gesetzes betrauten Stelle nur durch Personen verarbeitet werden, die zur Wahrung des Steuergeheimnisses verpflichtet worden sind.“

## Artikel 31

### Weitere Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2024]

Das Forschungszulagengesetz, das zuletzt durch Artikel 30 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. § 3 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) Zu den förderfähigen Aufwendungen eines nach dem 31. Dezember 2023 beginnenden Wirtschaftsjahres gehört auch der Teil der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens, der auf die sich nach den Sätzen 3 und 4 ermittelte Wertminderung entfällt, soweit dieses Wirtschaftsgut im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben ausschließlich eigenbetrieblich verwendet wird und für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist. Satz 1 gilt nicht für Wirtschaftsgüter, für die die Bewertungsvorschriften des § 6 Absatz 2 und 2a des Einkommensteuergesetzes Anwendung finden. Die Wertminderung ermittelt sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung

1. im Jahr der Anschaffung oder Herstellung aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und dem Wert des Wirtschaftsgutes am Schluss des Wirtschaftsjahres,
2. in den Folgejahren aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Wirtschaftsgutes am Schluss des jeweiligen Wirtschaftsjahres und dem Wert am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Liegen die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht im gesamten Wirtschaftsjahr vor, mindert sich der nach Satz 3 ermittelte förderfähige Aufwand um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, in dem die Voraussetzungen nach Satz 1 nicht vorliegen.“

b) In Absatz 4 Satz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden nach dem Wort „Für“ die Wörter „vor dem 1. Januar 2024“ eingefügt.

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„Für nach dem 31. Dezember 2023 in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben im Sinne des § 2 Absatz 5 betragen die förderfähigen Aufwendungen 70 Prozent des beim Anspruchsberechtigten für den Auftrag entstandenen Entgelts.“

c) Absatz 5 wird wie folgt gefasst:

„(5) Bemessungsgrundlage sind die im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen des Anspruchsberechtigten im Sinne der Absätze 1 bis 4. Die Bemessungsgrundlage beträgt höchstens für

1. nach dem 1. Januar 2020 und vor dem 1. Juli 2020 entstandene förderfähige Aufwendungen 2 000 000 Euro,
  2. nach dem 30. Juni 2020 und vor dem 1. Januar 2024 entstandene förderfähige Aufwendungen 4 000 000 Euro und
  3. nach dem 31. Dezember 2023 entstandene förderfähige Aufwendungen 12 000 000 Euro.“
2. In § 4 Absatz 1 Satz 2 und § 5 Absatz 1 Satz 1 werden jeweils die Wörter „§ 3 Absatz 3 und 4“ durch die Wörter „§ 3 Absatz 3 bis 4“ ersetzt.
3. § 6 wird wie folgt gefasst:

## „§ 6

### Bescheinigung

(1) Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage ist für jedes im Antrag nach § 5 aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben des Anspruchsberechtigten eine Bescheinigung der Bescheinigungsstelle im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – FZulBV) vom 30. Januar 2020 (BGBl I S. 118) zuletzt geändert durch die Erste Verordnung zur Änderung der Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung vom 26. April 2022 (BGBl I S. 850).

(2) Die Bescheinigung muss für jedes im Antrag nach § 5 aufgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben gesondert die Feststellung enthalten, dass die Voraussetzungen des § 2 vorliegen. Die Feststellung ist zu begründen.

(3) Soweit im Antrag nach § 5 auch förderfähige Aufwendungen im Sinne des § 3 Absatz 3a geltend gemacht werden, muss die Bescheinigung auch die Feststellung enthalten, dass das jeweilige Wirtschaftsgut für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist.

(4) Die Bescheinigung ist nach einem vom Bundesministerium der Finanzen in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder und im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz und dem Bundesministerium für Bildung und Forschung vorgeschriebenen Muster zu erstellen.

(5) Die erste Bescheinigung für ein Wirtschaftsjahr ist für den Antragsteller vorbehaltlich des Satzes 2 gebührenfrei. Im Fall weiterer Anträge auf Bescheinigung für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben desselben Wirtschaftsjahres können ab der Ausstellung der zweiten Bescheinigung nach Absatz 1 Gebühren und Auslagen nach Maßgabe des Bundesgebührengesetzes erhoben werden.“

4. § 9 Absatz 5 wird wie folgt geändert:

- a) In Satz 1 wird die Angabe „§ 3 Absatz 3“ durch die Wörter „§ 3 Absatz 3 Satz 1“ ersetzt.
- b) Die Sätze 2 und 3 werden aufgehoben.

5. Nach § 10 Absatz 2 wird folgender Absatz 2a eingefügt:

„(2a) Soweit im Zeitpunkt der Festsetzung der Forschungszulage die Steuererklärung für die nächste erstmalige Festsetzung von Einkommen- oder Körperschaftsteuer nicht im Finanzamt vorliegt und die Vorauszahlungen nach § 37 Absatz 3 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes für den letzten noch nicht veranlagten Zeitraum angepasst werden können, hat das Finanzamt die Vorauszahlungen für diesen Veranlagungszeitraum um die festgesetzte Forschungszulage, jedoch höchstens auf 0 Euro, von Amts wegen herabzusetzen und einen geänderten Vorauszahlungsbescheid zu erlassen.“

## **Artikel 32**

### **Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [TnV]**

In § 20 Absatz 7 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 27. Februar 1997 (BGBl. I S. 378), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 16. Juli 2021 (BGBl. I S. 2947) geändert worden ist, wird die Angabe „600 Euro“ durch die Angabe „5 000 Euro“ ersetzt.

## **Artikel 33**

### **Weitere Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [1.1.2024]**

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, das zuletzt durch Artikel 32 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 2 folgende Angabe eingefügt:

„§ 2a      Rechtsfähige Personengesellschaft“.

2. Nach § 2 wird folgender § 2a eingefügt:

„§ 2a

Rechtsfähige Personengesellschaft

Rechtsfähige Personengesellschaften (§ 14a Absatz 2 Nummer 2 der Abgabenordnung) gelten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen. Bei einem Erwerb nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende.“

3. In § 10 Absatz 1 Satz 4 werden die Wörter „Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ ersetzt.
4. In § 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d werden die Wörter „zum gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft“ durch die Wörter „zum Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft“ ersetzt.
5. In § 18 Satz 1 werden nach dem Wort „Personenvereinigungen“ die Wörter „und rechtsfähige Vereine“ eingefügt.

**Artikel 34**

**Änderung des Bewertungsgesetzes [1.1.2024]**

Das Bewertungsgesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Februar 1991 (BGBl. I S. 230), das zuletzt durch Artikel 20 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 97 Absatz 2 werden die Wörter „nichtrechtsfähigen Vereinen“ durch die Wörter „Vereinen ohne Rechtspersönlichkeit, den nicht rechtsfähigen“ ersetzt.
2. Nach § 153 Absatz 2 Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

„In den Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 zuzurechnen ist, ist die Feststellungserklärung vorrangig von der Gesellschaft anzufordern.“

3. In § 154 Absatz 3 werden die Wörter „§ 183 der Abgabenordnung“ durch die Wörter „§ 183a der Abgabenordnung“ ersetzt.

**Artikel 35**

**Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2024]**

Das Bodenschätzungsgesetz vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150, 3176), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 12 Satz 2 werden nach dem Wort „Einheitswerten“ die Wörter „oder Grundsteuerwerten“ eingefügt und werden die Wörter „§§ 180 bis 183 der Abgabenordnung“ durch die Wörter „§§ 180 bis 183a der Abgabenordnung“ ersetzt.

2. § 13 Absatz 4 wird wie folgt gefasst:

„(4) Die Offenlegung der Ergebnisse der Bodenschätzung soll zu den üblichen Dienstzeiten in den Räumen des Finanzamts stattfinden. Sie kann auch durch Veröffentlichung auf der Internetseite des Finanzamts oder der obersten Finanzbehörde des Landes erfolgen. § 122 Absatz 5 Satz 4 der Abgabenordnung gilt dabei entsprechend.“

## **Artikel 36**

### **Weitere Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2025]**

In § 12 Satz 2 des Bodenschätzungsgesetzes, das zuletzt durch Artikel 35 dieses Gesetzes geändert worden ist, werden die Wörter „Einheitswerten oder“ gestrichen.

## **Artikel 37**

### **Änderung des Handelsgesetzbuchs [1.1.2024]**

Das Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 154) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 8b Absatz 2 Nummer 12 werden nach dem Wort „Genossenschafts-“ ein Komma und das Wort „Gesellschafts-“ eingefügt.
2. In § 241a Satz 1 werden die Angabe „600 000“ durch die Angabe „800 000“ und die Angabe „60 000“ durch die Angabe „80 000“ ersetzt.

## **Artikel 38**

### **Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch [1.1.2024]**

Dem Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 4101-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 7 Absatz 7 des Gesetzes vom 31. Oktober 2022 (BGBl. I S. 1966) geändert worden ist, wird folgender ~~... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung]~~ Abschnitt angefügt:

„... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Abschnitt mit Zählbezeichnung] Abschnitt

Übergangsvorschrift zum ...

## Artikel ... [einsetzen: nächster bei der Verkündung freier Artikel mit Zählbezeichnung]

§ 241a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der ab dem ... [einsetzen: Datum des Inkrafttretens dieses Gesetzes nach Artikel ... Absatz 1] 1. Januar 2024 geltenden Fassung ist erstmals auf das nach dem 31. Dezember 2023 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. § 241a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs in der bis zum ... [einsetzen: Datum des Tages vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes nach Artikel ... Absatz 1] 31. Dezember 2023 geltenden Fassung ist letztmals auf das vor dem 1. Januar 2024 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.“

## Artikel 39

### Änderung des Generationenkapitalgesetzes [1.11.2023]

Dem § 7 des Generationenkapitalgesetzes vom ... (BGBl. I S. ... [Einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des Gesetzes]), wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) Die Stiftung unterliegt nicht der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer. Die Errichtung der Stiftung sowie Zuwendungen an die Stiftung unterliegen nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Zahlungen und Leistungen der Stiftung unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug. Für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen gilt die Stiftung als in Deutschland ansässige Person, die der deutschen Besteuerung unterliegt.“

## Artikel 40

### Änderung des EU-Amtshilfegesetzes [TnV]

Das EU-Amtshilfegesetz vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 12 folgende Angabe eingefügt:

„§ 12a Gemeinsame Prüfung“.

2. Dem § 2 wird folgender Absatz angefügt:

„(13) Behördliche Ermittlungen im Sinne dieses Gesetzes sind alle Maßnahmen, die zum Ziel haben, den für die Besteuerung relevanten Sachverhalt aufzuklären, und die ausgeübt werden

1. im Fall der Finanzbehörden, in Erfüllung der ihnen nach dem Finanzverwaltungsgesetz übertragenen Aufgaben,

2. im Fall der Behörden der anderen Mitgliedstaaten, in Erfüllung der ihnen nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaates übertragenen Aufgaben.“
3. § 3 wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 2 wird wie folgt gefasst:

„(2) Zentrales Verbindungsbüro im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Unterabsatz 1 der Amtshilferichtlinie ist in den Fällen des § 5 Absatz 1 Nummer 5 des Finanzverwaltungsgesetzes das Bundeszentralamt für Steuern. Das Bundesministerium der Finanzen kann durch Schreiben weitere Bundes- oder Landesfinanzbehörden als Verbindungsstellen im Sinne von Artikel 4 Absatz 3 und Amtsträger einer Bundes- oder Landesfinanzbehörde als zuständige Bedienstete im Sinne von Artikel 4 Absatz 4 der Amtshilferichtlinie benennen. Das zentrale Verbindungsbüro kann schriftlich für den Einzelfall zuständige Bedienstete benennen. Die benannten Verbindungsstellen und zuständigen Bediensteten sind in dem jeweils festgelegten Umfang zum direkten Informationsaustausch mit dem anderen Mitgliedstaat nach Maßgabe dieses Gesetzes befugt.“
  - b) Nach Absatz 3 wird folgender Absatz 3a eingefügt:

„(3a) Sind gleichzeitige oder gemeinsame Prüfungen vereinbart, benennt das zentrale Verbindungsbüro die für die behördlichen Ermittlungen zuständigen Amtsträger der Bundes- und Landesfinanzbehörden für den jeweiligen Einzelfall als zuständige Bedienstete.“
4. § 4 wird wie folgt geändert:
  - a) In Absatz 1 Satz 4 werden die Wörter „alle nach der Abgabenordnung vorgesehenen“ gestrichen.
  - b) Die Absätze 3 und 4 werden wie folgt gefasst:

„(3) Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt keine Informationen, wenn

    1. die Durchführung erforderlicher Ermittlungen oder die Beschaffung der betreffenden Informationen nach deutschem Recht nicht möglich ist,
    2. der andere Mitgliedstaat die üblichen Informationsquellen nicht ausgeschöpft hat, die ihm zur Erlangung der erbetenen Informationen zur Verfügung stehen, ohne dabei die Erreichung des Ziels zu gefährden oder
    3. die öffentliche Ordnung verletzt werden würde.

(4) Das zentrale Verbindungsbüro kann die Übermittlung von Informationen ablehnen, wenn

    1. der andere Mitgliedstaat seinerseits aus rechtlichen Gründen nicht zur Übermittlung entsprechender Informationen in der Lage ist oder
    2. ein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgegeben werden würde.“
    - c) In Absatz 5 werden die Wörter „Absatz 3 Nummer 1, 3 und 4“ durch die Wörter „Absatz 3 Nummer 1 und 3 und Absatz 4 Nummer 2“ ersetzt.
  5. In § 7 Absatz 14a Satz 1 wird die Angabe „§ 12“ durch die Angabe „§ 13“ ersetzt.



6. § 10 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt geändert:

aaa) In Nummer 1 wird das Wort „deutsche“ durch das Wort „die“ ersetzt.

bbb) Die Nummern 2 und 3 werden wie folgt gefasst:

„2. bei den behördlichen Ermittlungen zugegen sein dürfen, die auf deutschem Hoheitsgebiet von den Finanzbehörden durchgeführt werden, und

3. unter Einhaltung des deutschen Verfahrensrechts im Beisein eines zuständigen inländischen Bediensteten Personen befragen und Aufzeichnungen prüfen.“

bb) In Satz 2 erster Teilsatz wird das Wort „Einzelpersonen“ durch das Wort „Personen“ ersetzt.

b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz vorangestellt:

„Die Befugnisse der Bediensteten der anderen Mitgliedstaaten bestimmen sich nach deutschem Verfahrensrecht; sie gehen nicht über das hinaus, was

1. für die in Absatz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Zwecke erforderlich ist und

2. das Recht des jeweiligen anderen Mitgliedstaates seinen Bediensteten gestattet.“

7. § 12 wird wie folgt gefasst:

„§ 12

Gleichzeitige Prüfung

(1) Auf Vorschlag der zuständigen Finanzbehörde kann das zentrale Verbindungsbüro einen anderen Mitgliedstaat oder mehrere andere Mitgliedstaaten ersuchen, eine gleichzeitige Prüfung durchzuführen. Das zentrale Verbindungsbüro kann von einem anderen Mitgliedstaat oder mehreren anderen Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung ersucht werden.

(2) Eine gleichzeitige Prüfung im Sinne des Absatzes 1 sind 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. Die im Vorfeld der gleichzeitigen Prüfung zur Stellung, Annahme oder Ablehnung eines Ersuchens erforderlichen sowie die bei der gleichzeitigen Prüfung erlangten Informationen werden, soweit dies nach § 4 zulässig ist, ausgetauscht. Abweichend von § 4 Absatz 1 Satz 2 bedarf es nicht der Weiterleitung durch das zentrale Verbindungsbüro, soweit in den in § 3 Absatz 3a geregelten Fällen ein direkter Informationsaustausch erfolgen darf. § 4 Absatz 3 Nummer 2 und § 6 Absatz 3 finden keine Anwendung. § 8 bleibt unberührt.

(3) Das zentrale Verbindungsbüro benennt einen seiner Bediensteten, der für die Beaufsichtigung und die Koordinierung der gleichzeitigen Prüfung verantwortlich ist.

(4) Im Fall des Absatzes 1 Satz 1 bestimmt die zuständige Finanzbehörde, für welche Person oder welche Personen eine gleichzeitige Prüfung durchgeführt werden soll, begründet die Auswahl und gibt den Zeitraum an, in dem die gleichzeitige Prüfung durchgeführt werden soll.

(5) Im Fall des Absatzes 1 Satz 2 entscheidet die Finanzbehörde, ob sie an der gleichzeitigen Prüfung teilnehmen wird. Das zentrale Verbindungsbüro teilt dem anderen Mitgliedstaat innerhalb von 60 Tagen nach Erhalt des Ersuchens das Einverständnis oder die begründete Ablehnung mit.

(6) Die inländische Person, auf die sich die gleichzeitige Prüfung bezieht, wird durch das zentrale Verbindungsbüro unverzüglich über die Durchführung der gleichzeitigen Prüfung informiert, sobald das Einverständnis in den Fällen des Absatzes 3 von dem anderen Mitgliedstaat oder in den Fällen des Absatzes 4 durch das zentrale Verbindungsbüro übermittelt worden ist. Von der Information kann abgesehen werden, soweit die Interessen Dritter, der Finanzbehörde oder des anderen Mitgliedstaates an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen.

(7) Eine Anhörung der Beteiligten gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3 der Abgabenordnung ist nicht erforderlich.“

8. Nach § 12 wird folgender § 12a eingefügt:

#### „§ 12a

##### Gemeinsame Prüfung

(1) Auf Vorschlag der zuständigen Finanzbehörden kann das zentrale Verbindungsbüro einen oder mehrere Mitgliedstaaten ersuchen, eine gemeinsame Prüfung durchzuführen. Das zentrale Verbindungsbüro kann von einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung ersucht werden. Einem Ersuchen nach den Sätzen 1 und 2 steht nicht entgegen, dass eine gleichzeitige Prüfung in Bezug auf dieselbe Person zu dem identischen oder einem anderen Sachverhalt bereits durchgeführt wird. Mit Ausnahme der §§ 10 Absatz 1 Satz 3 und 4 sowie 12 Absatz 2 Satz 1 gelten die §§ 10 bis 11 und 12 Absatz 2 bis 7 entsprechend.

(2) Eine gemeinsame Prüfung im Sinne des Absatzes 1 sind behördliche Ermittlungen, die von der zuständigen Finanzbehörde gemeinsam mit der entsprechenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats in Bezug auf eine Person oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden. Die gemeinsame Prüfung wird unter Koordinierung durch die zentralen Verbindungsbüros in zuvor vereinbarter Weise mit dem Ziel durchgeführt, eine Einigung über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand der behördlichen Ermittlungen sind, sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung auf Basis dieses Sachverhaltes zu erzielen.

(3) Über die Einzelheiten der gemeinsamen Prüfung treffen die beteiligten Behörden mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Vereinbarung. Die Vereinbarung umfasst zumindest eine Regelung bezüglich der verwendeten Sprache; § 87 der Abgabenordnung bleibt unberührt.

(4) Die beteiligten Behörden bemühen sich, sich mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand

der gemeinsamen Prüfung sind, zu einigen sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung im Rahmen des jeweils geltenden Rechts auf Basis dieses Sachverhalts zu erreichen. Die Feststellungen, über die in der gemeinsamen Prüfung Einigung erzielt worden ist, sind in einem gemeinsamen Prüfungsbericht festzuhalten; die Feststellungen, über die in der gemeinsamen Prüfung keine Einigung erzielt worden ist, können in dem gemeinsamen Prüfungsbericht festgehalten werden. Die Umsetzung der Feststellungen im Inland bestimmt sich nach deutschem Recht. Die beteiligten Behörden stellen sicher, dass sie die Beweisführung der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats, einschließlich in Beschwerde-, Einspruchs-, Gerichts- und Revisionsverfahren, unterstützen, sofern dies nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates erforderlich ist.

(5) Die inländische Person, auf die sich die gemeinsame Prüfung bezieht, ist innerhalb von 60 Tagen nach der Erstellung des gemeinsamen Prüfungsberichtes im Sinne des Absatzes 4 Satz 2 durch die zuständige Finanzbehörde über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung zu unterrichten. Die Unterrichtung umfasst eine Kopie des gemeinsamen Prüfungsberichtes. § 30 der Abgabenordnung bleibt durch die Sätze 1 und 2 unberührt.“

## **Artikel 41**

### **Folgeänderungen [TnV]**

(1) In § 14a Satz 1, § 259 Absatz 1 Satz 1, § 378 Absatz 4 Satz 1 und § 387 Absatz 2 Satz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit vom 17. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2586, 2587), das zuletzt durch Artikel 9a des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 155) geändert worden ist, werden jeweils die Wörter „und für Verbraucherschutz“ gestrichen.

(2) In § 707d Absatz 1 Satz 1 des Bürgerliches Gesetzbuchs in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Januar 2002 (BGBl. I S. 42, 2909; 2003 I S. 738), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 14. März 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 72) geändert worden ist, werden die Wörter „und für Verbraucherschutz“ gestrichen.

(3) Artikel 38 Nummer 1, Artikel 60 Nummer 14, Artikel 77 Nummer 4 Buchstabe b, Artikel 81 Nummer 1 Buchstabe e und f, Artikel 91 Nummer 3 Buchstabe b und Nummer 6 Buchstabe b und Artikel 92 Nummer 4 des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) werden aufgehoben.

## **Artikel 42**

### **Folgeänderungen [1.1.2024]**

(1) In § 7 Absatz 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes vom 12. August 2005 (BGBl. I S. 2354), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 10. August 2021 (BGBl. I S. 3436) geändert worden ist, werden die Wörter „§ 183 der Abgabenordnung“ durch die Wörter „§§ 183 und 183a der Abgabenordnung“ ersetzt.

(2) Artikel 5 Nummer 5 des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) wird gestrichen.

(3) Die Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4180), die zuletzt durch Artikel 7 Absatz 8 des Gesetzes vom 12. Mai 2021 (BGBl. I S. 990) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 8 werden die Wörter „nichtrechtsfähigen Verein“ durch die Wörter „Verein ohne Rechtspersönlichkeit“ ersetzt.
2. In § 25 Absatz 1 Nummer 3 werden die Wörter „nichtrechtsfähige Vereine“ durch die Wörter „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“ ersetzt.

(4) In § 1 Absatz 3 Nummer 1 des Umwandlungssteuergesetzes, das zuletzt durch Artikel 8 dieses Gesetzes geändert worden ist, werden die Wörter „Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften“ durch das Wort „Personengesellschaften“ ersetzt

(5) In Nummer 8 der Anlage der Verordnung über den Ausgleich gemeinwirtschaftlicher Leistungen im Eisenbahnverkehr vom 2. August 1977 (BGBl. I S. 1465), die zuletzt durch Artikel 5 Nummer 2 des Gesetzes vom 23. März 2005 (BGBl. I S. 931) geändert worden ist, wird das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaften“ ersetzt.

(6) In § 15 Absatz 1 Satz 1 des Verkehrssicherstellungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 1968 (BGBl. I S. 1082), das zuletzt durch Artikel 55 des Gesetzes vom 23. Juni 2021 (BGBl. I S. 1858) geändert worden ist, wird das Wort „nichtrechtsfähigen“ durch das Wort „sonstigen“ ersetzt.

(7) In § 6 Absatz 2 sowie § 8 Absatz 5 Satz 2 des Entschädigungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Juli 2004 (BGBl. I S. 1658), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 23. Mai 2011 (BGBl. I S. 920) geändert worden ist, werden die Wörter „Personengesellschaft des Handelsrechts“ durch die Wörter „rechtsfähige Personengesellschaft“ ersetzt.

(8) In § 3 Absatz 2 Satz 1, Absatz 3 Satz 2 und Absatz 8 Satz 1 des Ausgleichsleistungsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. Juli 2004 (BGBl. I S. 1665), das zuletzt durch Artikel 2 des Gesetzes vom 18. August 2021 (BGBl. I S. 3908) geändert worden ist, wird jeweils das Wort „Personengesellschaft“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaft“ ersetzt.

(9) In § 1 Absatz 2 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes vom 22. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3256), das zuletzt durch Artikel 12 des Gesetzes vom 20. Juli 2022 (BGBl. I S. 1166) geändert worden ist, werden die Wörter „Gesellschaften ohne Rechtspersönlichkeit“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaften“ ersetzt.

(10) In § 388 Absatz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit, das zuletzt durch Artikel 41 Absatz 1 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird die Angabe „§ 125a“ durch die Angabe „§ 125“ ersetzt.

(11) In § 715a Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, das zuletzt durch Artikel 41 Absatz 2 dieses Gesetzes geändert worden ist, wird die Angabe „Satz 3“ gestrichen.

(12) In § 9a Absatz 4 Satz 1 des Wohnungseigentumsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 12. Januar 2021 (BGBl. I S. 34), das durch Artikel 7 des Gesetzes vom 7. November 2022 (BGBl. I S. 1982) geändert worden ist, werden die Wörter „§ 160 des Handelsgesetzbuchs“ durch die Wörter „§ 728b des Bürgerlichen Gesetzbuchs“ ersetzt.

(13) In § 311 Absatz 1 Satz 1 des Umwandlungsgesetzes vom 28. Oktober 1994 (BGBl. I S. 3210; 1995 I S. 428), das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 22. Februar 2023 (BGBl. I Nr. 51) geändert worden ist, wird die Angabe „§§ 44“ durch die Angabe „§§ 39e“ ersetzt.

(14) In § 349 Absatz 3 Satz 3 des Lastenausgleichsgesetzes in der Fassung der Bekanntmachung vom 2. Juni 1993 (BGBl. I S. 845; 1995 I S. 248), das zuletzt durch Artikel 211 der Verordnung vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1328) geändert worden ist, werden die Wörter „Personengesellschaft des Handelsrechts“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaft“ ersetzt.

(15) In § 43a Absatz 1 Nummer 9 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa der Wirtschaftsprüferordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. November 1975 (BGBl. I S. 2803), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 19. Juni 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 154) geändert worden ist, wird das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähige Personengesellschaften“ ersetzt.

(16) Das Außenwirtschaftsgesetz vom 6. Juni 2013 (BGBl. I S. 1482), das zuletzt durch Artikel 2 Absatz 11 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2752) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In § 2 Absatz 18 Nummer 2 und Absatz 19 wird jeweils das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähige Personengesellschaften“ ersetzt.
2. § 5a wird wie folgt geändert:
  - a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:
    - aa) In dem Satzteil vor Nummer 1 werden die Wörter „gegen natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften“ durch die Wörter „gegen natürliche oder juristische Personen oder rechtsfähige Personengesellschaften“ und werden die Wörter „dieser natürlichen oder juristischen Personen oder Personengesellschaften“ durch die Wörter „dieser natürlichen oder juristischen Personen oder rechtsfähigen Personengesellschaften“ ersetzt.
    - bb) In den Nummern 1 und 2 wird jeweils das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaften“ ersetzt.
  - b) In Absatz 2 wird das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähigen Personengesellschaften“ ersetzt.
3. In § 13 Absatz 2a Satz 1 wird das Wort „Personengesellschaften“ durch die Wörter „rechtsfähiger Personengesellschaften“ ersetzt.

(17) In § 138 Absatz 1 Satz 2 und § 161 Absatz 2 Satz 2 des Kapitalanlagegesetzbuchs vom 4. Juli 2013 (BGBl. I S. 1981), das zuletzt durch Artikel 15 des Gesetzes vom 22. Februar 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 51) geändert worden ist, werden jeweils die Wörter „§ 133 Absatz 2 und 3“ durch die Wörter „§ 132 Absatz 2 Satz 2 und Absatz 6“ ersetzt.

(18) In § 20 Absatz 2 in dem Satzteil vor Nummer 1 des Geldwäschegesetzes vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1822), das zuletzt durch Artikel 8 des Gesetzes vom 31. Mai 2023 (BGBl. 2023 I Nr. 140) geändert worden ist, wird nach dem Wort „Genossenschaftsregister,“ das Wort „Gesellschaftsregister,“ eingefügt.

## **Artikel 43**

### **Neubekanntmachung der Abgabenordnung [1.1.2024]**

Das Bundesministerium der Finanzen kann den Wortlaut der Abgabenordnung in der am 1. Januar 2024 und am 1. Januar 2025 geltenden Fassung im Bundesgesetzblatt bekannt machen.

## **Artikel 44**

### **Inkrafttreten**

(1) Dieses Gesetz tritt vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Artikel 30 tritt mit Wirkung vom 1. Januar 2020 in Kraft.

(3) Artikel 2 tritt mit Wirkung vom 1. Januar 2023 in Kraft.

(4) Artikel 39 tritt mit Wirkung vom 1. November 2023 in Kraft.

(5) Die Artikel 4, 10, 14, 18, 19, 21, 23, 26, 29, 31, 33, 34, 35, 37, 38, 42 und 43 treten am 1. Januar 2024 in Kraft.

(6) Die Artikel 7, 11, 15, 27, 28 und 36 treten am 1. Januar 2025 in Kraft.

(7) Die Artikel 12 und 16 treten am 1. Januar 2027 in Kraft.

(8) Die Artikel 5 und 24 treten am 1. Januar 2028 in Kraft.

## **Begründung**

### **A. Allgemeiner Teil**

#### **I. Zielsetzung und Notwendigkeit der Regelungen**

Die ökonomischen Folgen der multiplen Krisen – die Corona-Pandemie und der russische Überfall auf die Ukraine – belasten die deutsche Wirtschaft, aber auch die öffentlichen Haushalte. Zugleich stellen die Dekarbonisierung und der demographische Wandel die deutsche Wirtschaft vor große Herausforderungen. Um diesen Herausforderungen begegnen zu können, müssen auch aus steuerlicher Sicht die Rahmenbedingungen für mehr Wachstum, Investitionen und Innovationen verbessert werden. Gleichzeitig ist der finanzielle Spielraum der öffentlichen Haushalte für steuerpolitische Impulse durch die vorangegangenen Krisen erheblich eingengt.

Um die Wachstumschancen für unsere Wirtschaft zu erhöhen, Investitionen und Innovation in neue Technologien zu ermöglichen und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland zu stärken, werden daher zielgerichtete Maßnahmen ergriffen, die die begrenzten Spielräume der öffentlichen Haushalte in den Blick nehmen und dadurch - auch vor dem Hintergrund der außerordentlich hohen Inflationsrate - keinen zusätzlichen Preisdruck erzeugen.

Mit dem vorliegenden Gesetz werden wir die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern und Impulse setzen, damit Unternehmen dauerhaft mehr investieren und mit unternehmerischem Mut Innovationen wagen können.

Von zentraler Bedeutung ist dabei die bereits im Koalitionsvertrag der die Bundesregierung tragenden Parteien aufgeführte Investitionsprämie. In Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen wird eine steuerliche Investitionsförderung mit Rechtsanspruch für alle beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von ihrer Größe, ihrer Rechtsform und unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Betätigung eingeführt. Angesichts der gewaltigen Transformationserfordernisse ist ein möglichst breiter Förderansatz erforderlich. Unternehmerische Investitionen in Energie- und Ressourceneffizienz, in Dekarbonisierung, CO<sub>2</sub>-Speicherung und auch in eine Umwelt- und Klimaschutz unterstützende Digitalisierung sind auch unter Einsatz geeigneter steuerlicher Maßnahmen anzureizen. Aufgrund der unabdingbaren Einhaltung der von der Verfassung vorgegebenen Schuldenbremse enthält das vorliegende Gesetz demgegenüber eine „kleinere“, dafür aber bereits ab dem 1. Januar 2024 in Kraft tretende Ausgestaltung der Investitionsprämie, die in einem ersten Schritt Investitionen fördert, die es den Unternehmen ermöglichen, die Energieeffizienz zu verbessern. Eine ausgebaut und damit umfassend wirksame Investitionsprämie wird auf einen weit größeren Kreis an unternehmerischen Transformationsinvestitionen abzielen, dann aber auch einen erheblich höheren Einsatz staatlicher Mittel wohl in Milliardenhöhe erfordern.

Diese Maßnahmen sind geeignet, die Wettbewerbsfähigkeit sowie die Wachstumschancen unserer Wirtschaft zu stärken, das Steuersystem an zentralen Stellen zu vereinfachen, die Modernisierung unseres Steuerrechts voranzubringen und die Steuerfairness weiter zu fördern, ohne die Konsolidierung der öffentlichen Haushalte zu gefährden.

## II. Wesentlicher Inhalt des Entwurfs

Wir werden die Wettbewerbsfähigkeit und die Wachstumschancen unserer Wirtschaft stärken, indem die Rahmenbedingungen verbessert werden und damit Investitionsanreize gefördert werden. Zu den Maßnahmen zählen:

- Die Einführung einer Investitionsprämie zur Beförderung der Transformation der Wirtschaft in Richtung insbesondere von mehr Klimaschutz,
- die Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung,
- die Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs,
- Anhebung der GWG-Grenze auf 1 000 Euro,
- mehr Liquidität bei kleinen und mittleren Unternehmen durch Verbesserungen bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter, den Abschreibungsmöglichkeiten zu den Sammelposten und zur Sonderabschreibung nach § 7g EStG,
- Reform der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und
- Steigerung der Attraktivität der Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG.

Das Steuersystem wird weiter vereinfacht, indem u. a.

- das Meldeverfahren für Kassen vereinfacht wird,
- die Nichtaufgriffsgrenze in § 20 Absatz 7 ErbStG von 600 Euro auf 5 000 Euro erhöht wird,
- die Schriftformerfordernis an verschiedenen Stellen des Riester-Verfahrens durch Ermöglichung der elektronischen Datenübermittlung beseitigt wird,
- die Grenzen für die Buchführungspflicht bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO) sowie der Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften (§ 147a AO) angehoben werden,
- die Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung (Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten) nach § 20 Satz 1 Nummer 1 UStG von 600 000 Euro auf 800 000 Euro angehoben wird,
- die Freigrenze im Sinne des § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG von aktuell 600 Euro auf 1 000 Euro angehoben wird,
- die Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn vereinfacht wird,
- die Kleinunternehmer von umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten befreit werden,
- die Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt (§ 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG) erhöht wird,
- die Digitalisierung des Spendenverfahrens durch Anpassung des Zuwendungsempfängerregisters vorangetrieben wird,
- eine Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung eingeführt wird und



- der Schwellenwert zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 Euro auf 2 000 Euro erhöht wird.

Die Modernisierung des Steuerrechts wird vorangebracht, indem u. a.

- die Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung angepasst wird,
- die AO und andere Steuergesetze an das MoPeG angepasst werden,
- die Vereinfachungsregelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers erweitert wird.

Die Steuerfairness wird weiter gefördert, indem u. a.

- die Pflicht zur Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen auf nationale Steuergestaltungen ausgeweitet wird,
- Steuergestaltungen bei Investmentfonds (Immobilienveräußerungsgewinne und Freistellung Vermietungseinkünfte ohne steuerliche Vorbelastung) verhindert werden,
- eine gesetzliche Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen eingeführt wird,
- die Zinsschranke reformiert und
- eine Zinshöhenschranke eingeführt wird.

### **III. Alternativen**

Keine.

### **IV. Gesetzgebungskompetenz**

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Einführung des Klimaschutz-Investitionsprämiengesetzes (Artikel 1), die Änderung des Einkommensteuergesetzes (Artikel 2 bis 5), des Umwandlungssteuergesetzes (Artikel 8 und 42 Absatz 4), des Körperschaftsteuergesetzes (Artikel 20 und 21) des Umsatzsteuergesetzes (Artikel 25 und 26), des Investmentsteuergesetzes (Artikel 29), des Forschungszulagengesetzes (Artikel 30 und 31), des Generationenkapitalgesetzes (Artikel 39) und die Änderung des EU-Amtshilfegesetzes (Artikel 40) aus Artikel 105 Absatz 2 Satz 2 erste Alternative des Grundgesetzes (GG), da das Steueraufkommen diesbezüglich dem Bund ganz oder teilweise zusteht.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Abgabenordnung (Artikel 9 bis 12) und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Artikel 13 bis 16) aus Artikel 108 Absatz 5 GG.

Für die Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes (Artikel 17) folgt die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 108 Absatz 4 Satz 1 GG. Es wird der Vollzug der Steuergesetze erheblich verbessert bzw. erleichtert.

Die Gesetzgebungskompetenz des Bundes ergibt sich für die Änderung der Finanzgerichtsordnung (Artikel 19) aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 1 GG.

Der Bund ist im Bereich der Erbschaft- und Schenkungsteuer (Artikel 32 und 33) gemäß Artikel 105 Absatz 2 Satz 2 zweite Alternative in Verbindung mit Artikel 72 Absatz 2 GG gesetzgebungsbefugt. Vorliegend werden insbesondere grundlegende Anpassungen infolge der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vorgenommen. Eine bundeseinheitliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich. Die Einheitlichkeit der rechtlichen Rahmenbedingungen ist bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer notwendig, um einer Rechtszersplitterung mit problematischen Folgen entgegenzuwirken. Insbesondere wenn Erblasser, Schenker, Erbe oder Beschenkte, in verschiedenen Ländern ansässig sind, könnte es bei einer föderalen Ausrichtung der Erbschaft- und Schenkungsteuer zu mehreren konkurrierenden Steueransprüchen kommen. Zur Vermeidung von Doppelbelastungen bedürfte es Vereinbarungen zwischen den Ländern, deren Koordinierung und Administration erheblichen Mehraufwand verursachen würde. Unterschiedliche Regelungen in den einzelnen Ländern würden ferner zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten führen. Die Komplexität des Erbschaft- und Schenkungsteuerrechts würde massiv zunehmen. Eine einheitliche Erbschaft- und Schenkungsteuer wahrt darüber hinaus die Funktionsfähigkeit des Wirtschaftsraums der Bundesrepublik Deutschland, da unterschiedliche Erbschaft- und Schenkungsteuerbelastungen mittelbar zu Wettbewerbsnachteilen führen können (vgl. zu allem Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Dezember 2014 - 1 BvL 21/12 -, Rz. 107 ff.)

Für die Änderung des Bewertungsgesetzes (Artikel 34), des Bodenschätzungsgesetzes (Artikel 35 und 36) und des Grundsteuer-Reformgesetzes (Artikel 42 Absatz 2) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 105 Absatz 2 GG.

Für die Änderung des Handelsgesetzbuches und des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch (Artikel 37 und 38) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 74 Absatz 1 Nummer 11 GG.

Für die Änderung des Gewerbesteuerergesetzes (Artikel 22 bis 24) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 105 Absatz 2 Satz 2 zweite Alternative i. V. m. Artikel 72 Absatz 2 GG. Danach hat der Bund das Gesetzgebungsrecht, wenn und soweit die Herstellung gleichwertiger Lebensverhältnisse im Bundesgebiet oder die Wahrung der Rechts- oder Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse eine bundesgesetzliche Regelung erforderlich macht. Die Artikel 22 bis 24 des Gesetzes zielen auf die Änderungen von Vorschriften des Gewerbesteuerergesetzes ab. Die bundesgesetzliche Regelung ist zur Wahrung der Rechts- und Wirtschaftseinheit im gesamtstaatlichen Interesse erforderlich, da die in der jeweiligen Gemeinde belegenen Betriebstätten des Steuerpflichtigen gewerbesteuerpflichtig sind und der Gewerbeertrag einheitlich für alle Betriebstätten ermittelt wird.

Für die Änderung des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (Artikel 41 Absatz 1 und Artikel 42 Absatz 10) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1, 74 Absatz 1 Nummer 1 GG (gerichtliches Verfahren).

Für die Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs (Artikel 41 Absatz 2 und Artikel 42 Absatz 11) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 1 GG (bürgerliches Recht).

Für die Änderung des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (Artikel 41 Absatz 3) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes wie folgt:

- Hinsichtlich der Änderungen des Artikel 38 Nummer 1, Artikel 60 Nummer 14, Artikel 77 Nummer 4 Buchstabe b, Artikel 91 Nummer 3 Buchstabe b und Nummer 6 Buchstabe b und Artikel 92 Nummer 4 des MoPeG: Artikel 72 Absatz 1, 74 Absatz 1 Nummer 11 GG (Recht der Wirtschaft);

- Hinsichtlich Artikel 81 Nummer 1 Buchstabe e und f des MoPeG: Artikel 71, 73 Absatz 1 Nummer 1 GG (Verteidigung einschließlich Zivilbevölkerungsschutz).

Für die Änderung des Verwaltungszustellungsgesetzes (Artikel 42 Absatz 1) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes angesichts des auf Bundesbehörden beschränkten Geltungsbereichs als ausschließliche Kompetenz aus der Natur der Sache, im Hinblick auf den Geltungsbereich für die Landesfinanzbehörden als im Ermessen des Bundes stehende, gleichwohl nicht von den Voraussetzungen des Artikels 72 Absatz 2 GG abhängige fakultative Kompetenz aus Artikel 108 Absatz 5 Satz 2 GG.

Für die Änderung des Verkehrssicherstellungsgesetz (Artikel 42 Absatz 6) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 71, 73 Absatz 1 Nummer 1, Nummer 6, Nummer 6a GG (Verteidigung einschließlich Zivilbevölkerungsschutz).

Für die Änderung des Entschädigungsgesetzes (Artikel 42 Absatz 7) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1, 74 Absatz 1 Nummer 1, 9, 11, 18 GG (bürgerliches Recht, Kriegsschäden und die Wiedergutmachung, Recht der Wirtschaft, städtebaulicher Grundstücksverkehr).

Für die Änderung des Ausgleichleistungsgesetzes (Artikel 42 Absatz 8) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1, 74 Absatz 1 Nummer 1, 9, 11, 18 GG (bürgerliches Recht, Kriegsschäden und die Wiedergutmachung, Recht der Wirtschaft, städtebaulicher Grundstücksverkehr).

Für die Änderung des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (Artikel 42 Absatz 9) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 11 GG (Recht der Wirtschaft).

Für die Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes (Artikel 42 Absatz 12) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 1 GG (bürgerliches Recht).

Für die Änderung des Umwandlungsgesetzes (Artikel 42 Absatz 13) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 11 GG (Recht der Wirtschaft).

Für die Änderung des Lastenausgleichsgesetzes (Artikel 42 Absatz 14) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1, 74 Absatz 1 Nummer 6, 9 GG (Angelegenheiten der Flüchtlinge und Vertriebenen bzw. Kriegsschäden und die Wiedergutmachung).

Für die Änderung des Außenwirtschaftsgesetzes (Artikel 42 Absatz 16) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 71, 73 Absatz 1 Nummer 5 GG (Waren- und Zahlungsverkehr mit dem Ausland).

Für die Änderung des Kapitalanlagegesetzbuchs (Artikel 42 Absatz 17) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 11 GG (Recht der Wirtschaft).

Für die Änderung des Geldwäschegesetzes (Artikel 42 Absatz 18) ergibt sich die Gesetzgebungskompetenz des Bundes aus Artikel 72 Absatz 1 und 2, 74 Absatz 1 Nummer 11 GG (Recht der Wirtschaft).

## V. Vereinbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union und völkerrechtlichen Verträgen

Der Gesetzentwurf ist mit dem Recht der Europäischen Union und mit den völkerrechtlichen Verträgen der Bundesrepublik Deutschland vereinbar.

## VI. Gesetzesfolgen

Mit dem Gesetzentwurf wird u. a. gewährleistet, dass den Änderungen des Rechts der Personengesellschaften ab dem 1. Januar 2024 im Besteuerungsverfahren Rechnung getragen wird.

### 1. Rechts- und Verwaltungsvereinfachung

Indem der rechtsfähigen Personenvereinigung im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtiger Einkünfte eine eigenständige Rolle zugewiesen wird, wird das Steuerverwaltungsverfahren vereinfacht.

### 2. Nachhaltigkeitsaspekte

Das Vorhaben steht im Einklang mit der Deutschen Nachhaltigkeitsstrategie, indem es das Steueraufkommen des Gesamtstaates sichert und den Indikatorenbereich 8.2 (Staatsverschuldung - Staatsfinanzen konsolidieren, Generationengerechtigkeit schaffen) unterstützt.

Eine Nachhaltigkeitsrelevanz bezüglich anderer Indikatoren ist nicht gegeben.

### 3. Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand

(Steuermehr- / -mindereinnahmen (–) in Mio. Euro)

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
1	<u>Klimaschutz- Investitionsprämien-gesetz</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 390</b>	-	<b>- 50</b>	<b>- 150</b>	<b>- 250</b>	<b>- 375</b>	<b>- 185</b>
	Einführung einer steuerlichen Investitionsförderung in Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen in Höhe von 15% der begünstigten Aufwendungen	GewSt	+ 5	-	.	.	+ 5	+ 5	+ 10
		ESt	- 40	-	- 5	- 15	- 25	- 40	- 20
		KSt	- 355	-	- 45	- 135	- 230	- 340	- 175
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	<b>- 195</b>	-	<b>- 25</b>	<b>- 74</b>	<b>- 126</b>	<b>- 187</b>	<b>- 97</b>
		GewSt	.	-	.	.	.	.	.
		ESt	- 17	-	- 2	- 6	- 11	- 17	- 9
		KSt	- 178	-	- 23	- 68	- 115	- 170	- 88
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	<b>- 194</b>	-	<b>- 24</b>	<b>- 74</b>	<b>- 125</b>	<b>- 187</b>	<b>- 94</b>
		GewSt	.	-	.	.	.	.	+ 1
		ESt	- 17	-	- 2	- 7	- 10	- 17	- 8

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		KSt	- 177	-	- 22	- 67	- 115	- 170	- 87
		<b>Gem.</b>	<b>- 1</b>	<b>-</b>	<b>- 1</b>	<b>- 2</b>	<b>+ 1</b>	<b>- 1</b>	<b>+ 6</b>
		GewSt	+ 5	-	.	.	+ 5	+ 5	+ 9
		ESt	- 6	-	- 1	- 2	- 4	- 6	- 3
2	<u>§ 22 Nr. 1 Satz 3, § 19 Abs. 2 Satz 3, § 24a Satz 5 EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 150</b>	.	<b>- 15</b>	<b>- 35</b>	<b>- 80</b>	<b>- 150</b>	<b>- 235</b>
	Streckung des Anstiegs des Besteuerungsanteils je Kohorte, der Abschmelzung des Versorgungsfreibetrags und des Altersentlastungsbeitrags ab 1.1.2023	ESt	- 140	.	- 10	- 30	- 70	- 130	- 210
		LSt	- 10	-	- 5	- 5	- 10	- 20	- 25
		SolZ	.	.	.	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	<b>- 64</b>	.	<b>- 6</b>	<b>- 15</b>	<b>- 34</b>	<b>- 64</b>	<b>- 100</b>
		ESt	- 60	.	- 4	- 13	- 30	- 55	- 89
		LSt	- 4	-	- 2	- 2	- 4	- 9	- 11
		SolZ	.	.	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	<b>- 63</b>	.	<b>- 6</b>	<b>- 14</b>	<b>- 33</b>	<b>- 63</b>	<b>- 99</b>
		ESt	- 59	.	- 4	- 12	- 29	- 55	- 89
		LSt	- 4	-	- 2	- 2	- 4	- 8	- 10
		<b>Gem.</b>	<b>- 23</b>	.	<b>- 3</b>	<b>- 6</b>	<b>- 13</b>	<b>- 23</b>	<b>- 36</b>
		ESt	- 21	.	- 2	- 5	- 11	- 20	- 32
		LSt	- 2	-	- 1	- 1	- 2	- 3	- 4
3		<u>§§ 123 bis 126 EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 170</b>	-	<b>- 140</b>	<b>- 25</b>	<b>- 10</b>	-
	Aufhebung der Besteuerung der Soforthilfe Dezember (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG)	ESt	- 160	-	- 130	- 25	- 10	-	-
		SolZ	- 10	-	- 10	.	.	-	-
		<b>Bund</b>	<b>- 78</b>	-	<b>- 65</b>	<b>- 11</b>	<b>- 4</b>	-	-
		ESt	- 68	-	- 55	- 11	- 4	-	-
		SolZ	- 10	-	- 10	.	.	-	-
		<b>Länder</b>	<b>- 68</b>	-	<b>- 55</b>	<b>- 10</b>	<b>- 4</b>	-	-
		ESt	- 68	-	- 55	- 10	- 4	-	-
		<b>Gem.</b>	<b>- 24</b>	-	<b>- 20</b>	<b>- 4</b>	<b>- 2</b>	-	-
		ESt	- 24	-	- 20	- 4	- 2	-	-

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
4	<u>§ 6 EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 550</b>	-	<b>- 65</b>	<b>- 570</b>	<b>- 965</b>	<b>- 735</b>	<b>- 385</b>
	Anhebung der Betragsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 1.000 € und für Sammelposten auf 5.000 € sowie Senkung der Auflösungsdauer der Sammelposten auf 3 Jahre für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden	GewSt	- 155	-	- 20	- 165	- 280	- 210	- 105
		ESt	- 260	-	- 25	- 260	- 440	- 350	- 185
		KSt	- 115	-	- 15	- 125	- 205	- 150	- 80
		SolZ	- 20	-	- 5	- 20	- 40	- 25	- 15
		<b>Bund</b>	<b>- 195</b>	-	<b>- 25</b>	<b>- 200</b>	<b>- 340</b>	<b>- 257</b>	<b>- 138</b>
		GewSt	- 6	-	- 1	- 6	- 10	- 8	- 4
		ESt	- 111	-	- 11	- 111	- 187	- 149	- 79
		KSt	- 58	-	- 8	- 63	- 103	- 75	- 40
		SolZ	- 20	-	- 5	- 20	- 40	- 25	- 15
		<b>Länder</b>	<b>- 174</b>	-	<b>- 18</b>	<b>- 180</b>	<b>- 303</b>	<b>- 233</b>	<b>- 123</b>
		GewSt	- 7	-	- 1	- 8	- 14	- 10	- 5
		ESt	- 110	-	- 10	- 110	- 187	- 148	- 78
		KSt	- 57	-	- 7	- 62	- 102	- 75	- 40
		<b>Gem.</b>	<b>- 181</b>	-	<b>- 22</b>	<b>- 190</b>	<b>- 322</b>	<b>- 245</b>	<b>- 124</b>
		GewSt	- 142	-	- 18	- 151	- 256	- 192	- 96
		ESt	- 39	-	- 4	- 39	- 66	- 53	- 28
5	<u>§ 7g EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 225</b>	-	<b>- 225</b>	<b>- 310</b>	<b>- 310</b>	<b>- 195</b>	<b>- 80</b>
	Anhebung der Sonderabschreibung für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200.000 € im Jahr vor der Investition nicht überschreiten, von derzeit 20% der Investitionskosten auf 50% der Investitionskosten für nach dem 31.12.2023 angeschaffte oder hergestellte bewegliche Wirtschaftsgüter	GewSt	- 105	-	- 105	- 140	- 140	- 90	- 35
		ESt	- 95	-	- 95	- 130	- 130	- 80	- 35
		KSt	- 20	-	- 20	- 30	- 30	- 20	- 10
		SolZ	- 5	-	- 5	- 10	- 10	- 5	.
		<b>Bund</b>	<b>- 59</b>	-	<b>- 59</b>	<b>- 85</b>	<b>- 85</b>	<b>- 52</b>	<b>- 21</b>
		GewSt	- 4	-	- 4	- 5	- 5	- 3	- 1
		ESt	- 40	-	- 40	- 55	- 55	- 34	- 15
		KSt	- 10	-	- 10	- 15	- 15	- 10	- 5
		SolZ	- 5	-	- 5	- 10	- 10	- 5	.
		<b>Länder</b>	<b>- 56</b>	-	<b>- 56</b>	<b>- 77</b>	<b>- 77</b>	<b>- 49</b>	<b>- 22</b>
		GewSt	- 5	-	- 5	- 7	- 7	- 5	- 2
		ESt	- 41	-	- 41	- 55	- 55	- 34	- 15
		KSt	- 10	-	- 10	- 15	- 15	- 10	- 5
		<b>Gem.</b>	<b>- 110</b>	-	<b>- 110</b>	<b>- 148</b>	<b>- 148</b>	<b>- 94</b>	<b>- 37</b>
		GewSt	- 96	-	- 96	- 128	- 128	- 82	- 32

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		EST	- 14	-	- 14	- 20	- 20	- 12	- 5
6	<u>§ 34a EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 620</b>	-	-	<b>- 160</b>	<b>- 245</b>	<b>- 450</b>	<b>- 770</b>
	Änderung der Verwendungsreihenfolge (vorrangige Entnahme der zukünftigen Altrücklagen und steuerfreien Gewinne, keine Einbeziehung der Altrücklagen der Vorjahre); keine Berücksichtigung der Entnahmen für die Bezahlung der Steuern nach § 34a EStG bei der Berechnung des nicht entnommenen Gewinnes und Bekämpfung von Gestaltungen ab Veranlagungszeitraum 2025	EST	- 585	-	-	- 160	- 235	- 425	- 730
		SolZ	- 35	-	-	.	- 10	- 25	- 40
		<b>Bund</b>	<b>- 284</b>	-	-	<b>- 68</b>	<b>- 110</b>	<b>- 206</b>	<b>- 350</b>
		EST	- 249	-	-	- 68	- 100	- 181	- 310
		SolZ	- 35	-	-	.	- 10	- 25	- 40
		<b>Länder</b>	<b>- 248</b>	-	-	<b>- 68</b>	<b>- 100</b>	<b>- 180</b>	<b>- 310</b>
		EST	- 248	-	-	- 68	- 100	- 180	- 310
		<b>Gem.</b>	<b>- 88</b>	-	-	<b>- 24</b>	<b>- 35</b>	<b>- 64</b>	<b>- 110</b>
		EST	- 88	-	-	- 24	- 35	- 64	- 110
7		<u>§ 37 Abs. 3 EStG</u>	<b>Insg.</b>	.	-	-	<b>- 640</b>	<b>- 255</b>	.
	Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG bereits im Vorauszahlungsverfahren ab Veranlagungszeitraum 2025	EST	.	-	-	- 605	- 240	.	-
		SolZ	.	-	-	- 35	- 15	.	-
		<b>Bund</b>	<b>- 292</b>	-	-	<b>- 292</b>	<b>- 117</b>	.	-
		EST	- 257	-	-	- 257	- 102	.	-
		SolZ	- 35	-	-	- 35	- 15	.	-
		<b>Länder</b>	<b>- 257</b>	-	-	<b>- 257</b>	<b>- 102</b>	.	-
		EST	- 257	-	-	- 257	- 102	.	-
		<b>Gem.</b>	<b>- 91</b>	-	-	<b>- 91</b>	<b>- 36</b>	.	-
		EST	- 91	-	-	- 91	- 36	.	-
8		<u>§ 3 Nr. 73 EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 20</b>	-	.	<b>- 15</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>
	Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ab 1.1.2024	EST	- 20	-	.	- 15	- 20	- 20	- 20
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	<b>- 9</b>	-	.	<b>- 6</b>	<b>- 9</b>	<b>- 9</b>	<b>- 9</b>
		EST	- 9	-	.	- 6	- 9	- 9	- 9
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	<b>- 8</b>	-	.	<b>- 7</b>	<b>- 8</b>	<b>- 8</b>	<b>- 8</b>

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		ESt	- 8	-	.	- 7	- 8	- 8	- 8
		<b>Gem.</b>	<b>- 3</b>	-	.	<b>- 2</b>	<b>- 3</b>	<b>- 3</b>	<b>- 3</b>
		ESt	- 3	-	.	- 2	- 3	- 3	- 3
9	<u>§ 4 Abs. 5 EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 20</b>	-	<b>- 10</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>
	Anhebung der Abzugsgrenze für Geschenke von 35 € auf 50 € ab 1.1.2024	GewSt	- 5	-	.	- 5	- 5	- 5	- 5
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 5	-	.	- 5	- 5	- 5	- 5
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		USt	- 10	-	- 10	- 10	- 10	- 10	- 10
		<b>Bund</b>	<b>- 8</b>	-	<b>- 5</b>	<b>- 8</b>	<b>- 8</b>	<b>- 8</b>	<b>- 8</b>
		GewSt	.	-	.	.	.	.	.
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 3	-	.	- 3	- 3	- 3	- 3
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		USt	- 5	-	- 5	- 5	- 5	- 5	- 5
		<b>Länder</b>	<b>- 7</b>	-	<b>- 5</b>	<b>- 7</b>	<b>- 7</b>	<b>- 7</b>	<b>- 7</b>
		GewSt	.	-	.	.	.	.	.
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		KSt	- 2	-	.	- 2	- 2	- 2	- 2
		USt	- 5	-	- 5	- 5	- 5	- 5	- 5
		<b>Gem.</b>	<b>- 5</b>	-	.	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>	<b>- 5</b>
		GewSt	- 5	-	.	- 5	- 5	- 5	- 5
		ESt	.	-	.	.	.	.	.
		USt	.	-	.	.	.	.	.
10	<u>§ 4h EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 180</b>	-	.	<b>- 105</b>	<b>- 180</b>	<b>- 180</b>	<b>- 180</b>
	Reform der Zins-schranke ab 1.1.2024	GewSt	- 70	-	.	- 40	- 70	- 70	- 70
		ESt	- 10	-	.	- 5	- 10	- 10	- 10
		KSt	- 95	-	.	- 55	- 95	- 95	- 95
		SolZ	- 5	-	.	- 5	- 5	- 5	- 5
		<b>Bund</b>	<b>- 60</b>	-	.	<b>- 36</b>	<b>- 60</b>	<b>- 60</b>	<b>- 60</b>
		GewSt	- 3	-	.	- 1	- 3	- 3	- 3
		ESt	- 4	-	.	- 2	- 4	- 4	- 4





Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		<b>Bund</b>	<b>- 28</b>	-	.	<b>- 9</b>	<b>- 28</b>	<b>- 28</b>	<b>- 28</b>
		GewSt	- 1	-	.	.	- 1	- 1	- 1
		ESt	- 17	-	.	- 6	- 17	- 17	- 17
		KSt	- 5	-	.	- 3	- 5	- 5	- 5
		SolZ	- 5	-	.	.	- 5	- 5	- 5
		<b>Länder</b>	<b>- 22</b>	-	.	<b>- 9</b>	<b>- 22</b>	<b>- 22</b>	<b>- 22</b>
		GewSt	.	-	.	.	.	.	.
		ESt	- 17	-	.	- 7	- 17	- 17	- 17
		KSt	- 5	-	.	- 2	- 5	- 5	- 5
		<b>Gem.</b>	<b>- 20</b>	-	.	<b>- 7</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>	<b>- 20</b>
		GewSt	- 14	-	.	- 5	- 14	- 14	- 14
		ESt	- 6	-	.	- 2	- 6	- 6	- 6
13	<u>§ 10d EStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 150</b>	-	.	<b>- 65</b>	<b>- 125</b>	<b>- 125</b>	<b>- 105</b>
	Erweiterung des Verlustrücktrags auf 3 Jahre sowie dauerhafte Beibehaltung des Höchstbetrags von 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung ab Veranlagungszeitraum 2024	ESt	- 20	-	.	- 10	- 15	- 15	- 15
		KSt	- 120	-	.	- 50	- 100	- 100	- 85
		SolZ	- 10	-	.	- 5	- 10	- 10	- 5
		<b>Bund</b>	<b>- 79</b>	-	.	<b>- 34</b>	<b>- 66</b>	<b>- 66</b>	<b>- 54</b>
		ESt	- 9	-	.	- 4	- 6	- 6	- 6
		KSt	- 60	-	.	- 25	- 50	- 50	- 43
		SolZ	- 10	-	.	- 5	- 10	- 10	- 5
		<b>Länder</b>	<b>- 68</b>	-	.	<b>- 29</b>	<b>- 57</b>	<b>- 57</b>	<b>- 49</b>
		ESt	- 8	-	.	- 4	- 7	- 7	- 7
		KSt	- 60	-	.	- 25	- 50	- 50	- 42
	<b>Gem.</b>	<b>- 3</b>	-	.	<b>- 2</b>	<b>- 2</b>	<b>- 2</b>	<b>- 2</b>	
	ESt	- 3	-	.	- 2	- 2	- 2	- 2	
14	<u>§ 10d EStG und § 10a GewStG</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 3.000</b>	-	.	<b>- 1.200</b>	<b>- 2.630</b>	<b>- 2.825</b>	<b>- 2.750</b>
	befristete Aussetzung der sog. Mindestgewinnbesteuerung von 2024 bis 2027 und ab 2028 Anhebung des Sockelbetrags beim Verlustvortrag auf 10 Mio. € bzw.	GewSt	- 1.520	-	.	- 610	- 1.335	- 1.430	- 1.390
		ESt	- 30	-	.	- 10	- 25	- 30	- 30
		KSt	- 1.375	-	.	- 550	- 1.205	- 1.295	- 1.260
		SolZ	- 75	-	.	- 30	- 65	- 70	- 70

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
	20 Mio. € bei Zusammenveranlagung								
		<b>Bund</b>	<b>- 831</b>	-	.	<b>- 331</b>	<b>- 727</b>	<b>- 782</b>	<b>- 763</b>
		GewSt	- 55	-	.	- 22	- 48	- 51	- 50
		ESt	- 13	-	.	- 4	- 11	- 13	- 13
		KSt	- 688	-	.	- 275	- 603	- 648	- 630
		SolZ	- 75	-	.	- 30	- 65	- 70	- 70
		<b>Länder</b>	<b>- 776</b>	-	.	<b>- 310</b>	<b>- 680</b>	<b>- 732</b>	<b>- 713</b>
		GewSt	- 77	-	.	- 31	- 68	- 73	- 71
		ESt	- 12	-	.	- 4	- 10	- 12	- 12
		KSt	- 687	-	.	- 275	- 602	- 647	- 630
		<b>Gem.</b>	<b>- 1.393</b>	-	.	<b>- 559</b>	<b>- 1.223</b>	<b>- 1.311</b>	<b>- 1.274</b>
		GewSt	- 1.388	-	.	- 557	- 1.219	- 1.306	- 1.269
		ESt	- 5	-	.	- 2	- 4	- 5	- 5
15	<u>§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG</u> Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen von 110 € auf 150 € ab 1.1.2024	<b>Insg.</b>	<b>- 200</b>	-	.	<b>- 185</b>	<b>- 200</b>	<b>- 200</b>	<b>- 200</b>
		LSt	- 200	-	.	- 185	- 200	- 200	- 200
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	<b>- 85</b>	-	.	<b>- 79</b>	<b>- 85</b>	<b>- 85</b>	<b>- 85</b>
		LSt	- 85	-	.	- 79	- 85	- 85	- 85
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	<b>- 85</b>	-	.	<b>- 78</b>	<b>- 85</b>	<b>- 85</b>	<b>- 85</b>
		LSt	- 85	-	.	- 78	- 85	- 85	- 85
		<b>Gem.</b>	<b>- 30</b>	-	.	<b>- 28</b>	<b>- 30</b>	<b>- 30</b>	<b>- 30</b>
		LSt	- 30	-	.	- 28	- 30	- 30	- 30
16	<u>§ 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG</u> Abschaffung der Tarifermäßigung im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ab 1.1.2024	<b>Insg.</b>	.	-	.	<b>+ 140</b>	<b>+ 30</b>	.	.
		ESt	- 150	-	.	- 120	- 150	- 150	- 150
		LSt	+ 150	-	.	+ 140	+ 150	+ 150	+ 150
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
		<b>Bund</b>	.	-	+ 60	+ 13	.	.	.
		EST	- 64	-	.	- 51	- 64	- 64	- 64
		LSt	+ 64	-	+ 60	+ 64	+ 64	+ 64	+ 64
		SolZ	.	-	.	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	.	-	+ 59	+ 12	.	.	.
		EST	- 63	-	.	- 51	- 63	- 63	- 63
		LSt	+ 63	-	+ 59	+ 63	+ 63	+ 63	+ 63
		<b>Gem.</b>	.	-	+ 21	+ 5	.	.	.
		EST	- 23	-	.	- 18	- 23	- 23	- 23
		LSt	+ 23	-	+ 21	+ 23	+ 23	+ 23	+ 23
17	<u>§ 32 Abs. 6 KStG</u>	<b>Insg.</b>	- 250	-	- 850	- 650	- 250	- 250	- 250
	Gleichbehandlung in- und ausländischer Organisationen i.S.d. §§ 51 ff. AO für die Besteuerung von Dividenden- und Zinszahlungen in allen offenen Fällen	KapEST	- 250	-	- 850	- 650	- 250	- 250	- 250
		<b>Bund</b>	- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
		KapEST	- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
		<b>Länder</b>	- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
		KapEST	- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
		<b>Gem.</b>	.	-	.	.	.	.	.
18	<u>§ 4 Nr. 16 UStG</u>	<b>Insg.</b>	- 5	-	- 5	- 5	- 5	- 5	- 5
	Ergänzung Steuerbefreiung begünstigte Einrichtungen um Verfahrenspfleger nach den §§ 276, 317 FamFG ab 1.1.2024	USt	- 5	-	- 5	- 5	- 5	- 5	- 5
		<b>Bund</b>	- 3	-	- 3	- 3	- 3	- 3	- 3
		USt	- 3	-	- 3	- 3	- 3	- 3	- 3
		<b>Länder</b>	- 2	-	- 2	- 2	- 2	- 2	- 2
		USt	- 2	-	- 2	- 2	- 2	- 2	- 2
		<b>Gem.</b>	.	-	.	.	.	.	.
		USt	.	-	.	.	.	.	.
19	<u>§ 18 UStG</u>	<b>Insg.</b>	.	-	- 125	.	.	.	.
	Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung	USt	.	-	- 125	.	.	.	.

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
	von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1.000 € auf 2.000 € ab 1.1.2024	<b>Bund</b>	.	-	- 66	.	.	.	.
		USt	.	-	- 66	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	.	-	- 56	.	.	.	.
		USt	.	-	- 56	.	.	.	.
		<b>Gem.</b>	.	-	- 3	.	.	.	.
		USt	.	-	- 3	.	.	.	.
20	<u>§ 20 UStG</u>	<b>Insg.</b>	.	-	- 110	.	.	.	.
	Anhebung der Grenze für die sog. Ist-Versteuerung von 600.000 € auf 800.000 € ab 1.1.2024	USt	.	-	- 110	.	.	.	.
		<b>Bund</b>	.	-	- 58	.	.	.	.
		USt	.	-	- 58	.	.	.	.
		<b>Länder</b>	.	-	- 50	.	.	.	.
		USt	.	-	- 50	.	.	.	.
		<b>Gem.</b>	.	-	- 2	.	.	.	.
		USt	.	-	- 2	.	.	.	.
21	<u>§ 24 UStG</u>	<b>Insg.</b>	+ 50	-	+ 45	+ 50	+ 50	+ 50	+ 50
	Anpassung des Durchschnittssatzes für Pauschalhandwirte auf 8,4% ab 1.1.2024	USt	+ 50	-	+ 45	+ 50	+ 50	+ 50	+ 50
		<b>Bund</b>	+ 26	-	+ 24	+ 26	+ 26	+ 26	+ 26
		USt	+ 26	-	+ 24	+ 26	+ 26	+ 26	+ 26
		<b>Länder</b>	+ 23	-	+ 20	+ 23	+ 23	+ 23	+ 23
		USt	+ 23	-	+ 20	+ 23	+ 23	+ 23	+ 23
		<b>Gem.</b>	+ 1	-	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1
		USt	+ 1	-	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1
22	<u>§ 3 FZulG</u>	<b>Insg.</b>	- 785	-	.	- 630	- 800	- 825	- 1.125
	Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf - bestimmte – Sachkosten und Verdreifachung der maximal förderfähigen Bemessungsgrundlage von	ESt	- 80	-	.	- 65	- 80	- 80	- 110
		KSt	- 705	-	.	- 565	- 720	- 745	- 1.015
		<b>Bund</b>	- 387	-	.	- 311	- 394	- 407	- 555
		ESt	- 34	-	.	- 28	- 34	- 34	- 47

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
	bisher 4 Mio. € auf 12 Mio. € ab 1.1.2024	KSt	- 353	-	.	- 283	- 360	- 373	- 508
		<b>Länder</b>	<b>- 386</b>	-	.	<b>- 309</b>	<b>- 394</b>	<b>- 406</b>	<b>- 553</b>
		ESt	- 34	-	.	- 27	- 34	- 34	- 46
		KSt	- 352	-	.	- 282	- 360	- 372	- 507
		<b>Gem.</b>	<b>- 12</b>	-	.	<b>- 10</b>	<b>- 12</b>	<b>- 12</b>	<b>- 17</b>
		ESt	- 12	-	.	- 10	- 12	- 12	- 17
23	<u>§ 10 FZulG</u>	<b>Insg.</b>	.	-	.	<b>- 270</b>	.	.	.
	Möglichkeit der Berücksichtigung der Forschungszulage im Rahmen des Vorauszahlungsverfahrens ab 1.1.2024	ESt	.	-	.	- 30	.	.	.
		KSt	.	-	.	- 240	.	.	.
		<b>Bund</b>	.	-	.	<b>- 133</b>	.	.	.
		ESt	.	-	.	- 13	.	.	.
		KSt	.	-	.	- 120	.	.	.
		<b>Länder</b>	.	-	.	<b>- 132</b>	.	.	.
		ESt	.	-	.	- 12	.	.	.
		KSt	.	-	.	- 120	.	.	.
		<b>Gem.</b>	.	-	.	<b>- 5</b>	.	.	.
		ESt	.	-	.	- 5	.	.	.
24	<u>Finanzielle Auswirkungen insgesamt</u>	<b>Insg.</b>	<b>- 6.660</b>	.	<b>- 1.595</b>	<b>- 4.965</b>	<b>- 6.305</b>	<b>- 6.300</b>	<b>- 6.255</b>
		GewSt	- 1.835	-	- 125	- 955	- 1.815	- 1.785	- 1.580
		ESt	- 1.630	.	- 265	- 1.495	- 1.490	- 1.370	- 1.555
		LSt	- 60	-	- 50	- 55	- 60	- 70	- 75
		KSt	- 2.755	-	- 80	- 1.740	- 2.565	- 2.715	- 2.690
		KapESt	- 250	-	- 850	- 650	- 250	- 250	- 250
		SolZ	- 165	.	- 20	- 105	- 160	- 145	- 140
		USt	+ 35	-	- 205	+ 35	+ 35	+ 35	+ 35
		<b>Bund</b>	<b>- 2.440</b>	.	<b>- 732</b>	<b>- 1.977</b>	<b>- 2.276</b>	<b>- 2.289</b>	<b>- 2.346</b>

Ifd. Nr.	Maßnahme	Steuerart / Gebietskörperschaft	Volle Jahreswirkung <sup>1</sup>	Kassenjahr					
				2023	2024	2025	2026	2027	2028
	GewSt		- 68	-	- 5	- 34	- 66	- 65	- 58
	ESt		- 695	.	- 112	- 635	- 634	- 583	- 662
	LSt		- 25	-	- 21	- 23	- 25	- 30	- 32
	KSt		- 1.380	-	- 41	- 873	- 1.284	- 1.359	- 1.347
	KapESt		- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
	SolZ		- 165	.	- 20	- 105	- 160	- 145	- 140
	USt		+ 18	-	- 108	+ 18	+ 18	+ 18	+ 18
	<b>Länder</b>		<b>- 2.289</b>	.	<b>- 696</b>	<b>- 1.880</b>	<b>- 2.137</b>	<b>- 2.163</b>	<b>- 2.219</b>
	GewSt		- 90	-	- 6	- 47	- 91	- 89	- 78
	ESt		- 689	.	- 112	- 633	- 630	- 579	- 657
	LSt		- 26	-	- 21	- 24	- 26	- 30	- 32
	KSt		- 1.375	-	- 39	- 867	- 1.281	- 1.356	- 1.343
	KapESt		- 125	-	- 425	- 325	- 125	- 125	- 125
	USt		+ 16	-	- 93	+ 16	+ 16	+ 16	+ 16
	<b>Gem.</b>		<b>- 1.931</b>	.	<b>- 167</b>	<b>- 1.108</b>	<b>- 1.892</b>	<b>- 1.848</b>	<b>- 1.690</b>
	GewSt		- 1.677	-	- 114	- 874	- 1.658	- 1.631	- 1.444
	ESt		- 246	.	- 41	- 227	- 226	- 208	- 236
	LSt		- 9	-	- 8	- 8	- 9	- 10	- 11
	USt		+ 1	-	- 4	+ 1	+ 1	+ 1	+ 1

Anmerkungen:

<sup>1)</sup> Wirkung für einen vollen (Veranlagungs-)Zeitraum von 12 Monaten

Die Regelungen führen beim Epl. 08 für die Haushaltsjahre 2023 bis 2026 insgesamt zu einem Mehrbedarf von 23 318 T€ sowie von insgesamt 17 Planstellen/Stellen.

Der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln in 2023 ist mit den vorhandenen Mittel und Planstellen zu realisieren. Ab 2024 soll der Mehrbedarf an Sach- und Personalmitteln finanziell und stellenmäßig im Einzelplan 08 ausgeglichen werden.

Im Einzelnen fallen beim BZSt und ITZBund folgenden Mehrausgaben an:

- Einführung einer Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen, klarstellende Änderungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen

Kapitel	HH-Jahr	2024	2025	2026	2027	
	Titel	in T€				
0815	Tit. 422 01	473	1 044	1 044	1 044	
	Tit. 511 01	116	255	255	255	
	Tit. 812 01	58	127	127	127	
	Tit. 532 01	8 004	3 183	950	950	
	<b>Summe</b>		<b>8 651</b>	<b>4 609</b>	<b>2 376</b>	<b>2 376</b>
0816	Tit. 422 01		84	169	169	
	Tit. 511 01		23	46	46	
	Tit. 812 01		12	23	23	
	Tit. 532 01					
	<b>Summe</b>		0	119	238	238
0811	Tit. 634 03	140	332	355	355	
<b>Summe Epl. 08 / HH-Jahr</b>			<b>8 791</b>	<b>5 060</b>	<b>2 969</b>	<b>2 969</b>
anteiliger Umstellungsaufwand			8 004	2 898		
anteiliger laufender Aufwand			787	2 162	2 969	2 969
<b>Gesamtsumme Epl. 08</b>			<b>19 789</b>			

### Planstellen und Stellen

Kapitel	HH-Jahr	2024	2025	2026	2027
	Laufbahngruppe				
0815	höherer Dienst	1 x A 14	2 x A 14	2 x A 14	2 x A 14
	gehobener Dienst	2 x A 13g 3 x A 12	5 x A 13g 4 x A 12	5 x A 13g 4 x A 12	5 x A 13g 4 x A 12
	mittlerer Dienst				
	einfacher Dienst				
0816	höherer Dienst				
	gehobener Dienst		1 x A 12 1 x A 11	1 x A 12 1 x A 11	1 x A 12 1 x A 11
	mittlerer Dienst				
	einfacher Dienst				

- Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen



Kapitel	HH-Jahr	2023	2024	2025	2026 f.
	Titel	in T€			
0815	Tit. 422 01	166	331	331	331
	Tit. 511 01	46	93	93	93
	Tit. 812 01	23	46	46	46
	Tit. 532 01	1 000	0	0	0
<b>Summe</b>		<b>1 235</b>	<b>470</b>	<b>470</b>	<b>470</b>
0811	Tit. 634 03	46	92	92	92
<b>Summe Epl. 08 / HH-Jahr</b>		<b>1 281</b>	<b>562</b>	<b>562</b>	<b>562</b>
anteiliger Umstellungsaufwand		1 000	0	0	0
anteiliger laufender Aufwand		281	562	562	562
<b>Gesamtsumme Epl. 08</b>		<b>2 967</b>			

**Planstellen und Stellen**

HH-Jahr		2023	2024	2025	2026	2027
Kapitel	Laufbahngruppe					
0815	höherer Dienst					
	gehobener Dienst	3 x A 12	3 x A 12	3 x A 12	3 x A 12	3 x A 12
	mittlerer Dienst	1 x A9m	1 x A9m	1 x A9m	1 x A9m	1 x A9m
	einfacher Dienst					

## 4. Erfüllungsaufwand

### 4.1. Bürgerinnen und Bürger

#### Jährlicher Aufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wahlrecht	Fallzahl	Zeitaufwand pro Fall (in Minuten)	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Zeitaufwand (in Stunden)	Jährlicher Sachaufwand (in Tsd. Euro)
1	§ 20 Abs. 7 ErbStG	Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze	nein	nicht bezifferbar				
2	§ 89 Abs. 1 und 1a EStG	Elektronische Zulagenbeantragung und Bevollmächtigung	ja	31 200	0	-2	0,0	-62,4
3	§ 89 Abs. 1 und 1a EStG	Elektronische Zulagenbeantragung und Bevollmächtigung	ja	99 800	0	-2	0,0	-199,6
4	§ 147a AO	Anhebung der Grenze für die Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften	nein	-9 900	10		-1 650,0	0,0
5	§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG	Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte von 600 Euro auf 1 000 Euro	nein	1 400	-20		-467,0	0,0
6	§ 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG		ja					
7	§ 23 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG	Angabe von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften in der Einkommensteuererklärung	ja					
8	§ 3 Nr. 73 EStG	Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung - Keine Abgabe der Anlage der Anlage V bis zur Höhe der Einnahmen von 1 000 €	ja	140 000 <sup>1)</sup>	-105	0	-245 000,0	0,0
9	§ 3 Nr. 73 EStG	Freigrenze für Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung - Keine Abgabe und Prüfung einer ESt-Erklärung	ja	115 000 <sup>1)</sup>	-135	-13,90	-258 750,0	-1.598,5

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wahlrecht	Fallzahl	Zeitaufwand pro Fall (in Minuten)	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Zeitaufwand (in Stunden)	Jährlicher Sachaufwand (in Tsd. Euro)
10	§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG	Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze um 10 Prozentpunkte auf 30 Prozent	./.					
11	§ 18 Abs. 3 AStG	Elektronische Abgabe der Feststellungserklärungen und der Anzeigen nach § 18 Abs. 3 AStG	./.	ca. 1 000				geringfügiger nicht bezifferbarer Minderaufwand
<b>Gesamt</b>							<b>-505 867,0</b>	<b>-1 860,5</b>

1) Höchstwert

### Einmaliger Aufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wahlrecht	Fallzahl	Zeitaufwand pro Fall (in Minuten)	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Zeitaufwand (in Stunden)	Einmaliger Sachaufwand (in Tsd. Euro)
1	§ 20 Abs. 7 ErbStG	Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze	nein	nicht bezifferbar				
2	§ 10a Abs. 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG	Elektronische Übersendung der Einwilligungserklärung von Beamten zur Übermittlung der Besoldungsdaten von zuständiger Stelle an zentrale Stelle	ja	6 000	0	-1	0,0	-6,0
3	§ 92a Abs. 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe c EStG	Elektronische Bestätigung	ja	6 000		-1	0,0	-6,0
<b>Gesamt</b>							<b>0</b>	<b>-12,0</b>

## 4.2. Wirtschaft

### Jährlicher Aufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
1	§ 238 HGB	Allgemeine Buchführung: Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 238 HGB	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	-11 000		Durchschnitt	36,30	4 175	189	-27 784,6	-2 079,0	-29 863,6	IP
2	§ 240 HGB	Stichtagsinventur: Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 240 HGB	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	-11 000		Durchschnitt	36,30	5 691	772	-37 873,6	-8 492,0	-46 365,6	IP
3	§ 242 ff. HGB	Bilanzierung: Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 242 ff. HGB	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	-11 000		Durchschnitt	37,58	1 112	1 998	-7 661,3	-21 978,0	-29 639,3	IP
4	§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG	Führen von Aufzeichnungen über den Zu- und Abgang von Wirtschaftsgütern: Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	11 000		Durchschnitt	31,40	20	-	115,1	-	115,1	IP

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
5	§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG	Ermittlung des Gewinns durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen und der Betriebsausgaben (EÜR): Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	11 000		Durchschnitt	58,40	653	1 500	6 991,5	16 500,0	23 491,5	IP
6	§ 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV	Übermittlung der Einnahmüberschussrechnung (EÜR): Änderung des § 241a HGB und des § 141 AO mit Wirkung auf § 60 Abs. 4 Satz 1 EStDV	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	11 000		Durchschnitt	32,97	10	-	60,4	-	60,4	IP
7	§ 34a EStG	Änderung der Verwendungsreihenfolge, Feststellung des nachversteuerungsfreien Betrags	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	1 580 000		Durchschnitt	34	30		26 860,0	0,0	26 860,0	IP
8	§ 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG	Steuerpflicht von VG an 9Immobilienkapitalgesellschaften	K Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	10		mittel	54,60	168	1 696	1,5	17,0	18,5	IP

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
		bei Investmentfonds											
9	§ 20 Abs. 7 ErbStG	Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze	K Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	nicht bezifferbar		/							IP
10	§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchstabe m UStG	Neueinführung einer Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen von Verfahrenspflegern	Q Gesundheits- und Sozialwesen	130 000		einfach				0,0	0,0	0,0	IP
11	§ 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe d UStG	Vervollständigung der Befreiungsnorm um die im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehenden Maßnahmen tätigen Verfahrensbeistände	Q Gesundheits- und Sozialwesen	10 000		einfach				0,0	0,0	0,0	IP
12	§§ 27, 29 KStG	Verzicht auf Feststellung bei Umwandlungen ins Inland	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	< 10 p A	1 Tag	hoch	80,90	60	81	809		809,0	
13	§ 4l EStG	Einführung einer Zinshöhen-schranke	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	200		mittel	34,50	480		55,2	0,0	55,2	IP
14	§ 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG	Abfindungsmöglichkeit bei der Basisrente während der	K Erbringung von Finanz- und	6 400		einfach	30,90	-10	0	-33	0,0	-33	

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
		Auszahlungsphase nach Durchführung eines Versorgungsausgleiches	Versicherungsdienstleistungen										
15	§ 10a Abs. 5 Satz 3 EStG	Wegfall einer Meldepflicht bei Vorliegen einer mittelbaren Zulageberechtigung	K Erbringung von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen	13 500		einfach	30,90	- 5	0	-34,8	0,0	-34,8	
16	§ 14 Abs. 2 UStG	Einführung der obligatorischen eRechnung im B2B-Bereich	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	1.178.758.715			36,30	-0,25	-1	-178.287,3	-1.178.758,7	-1.357.046,0	
<b>Gesamt</b>										<b>-217 590,9</b>	<b>-1 194 790,7</b>	<b>-1 411 572,6</b>	
<b>davon aus Informationspflichten</b>										<b>-39 235,8</b>	<b>-16 032,0</b>	<b>-55 267,8</b>	

**Einmaliger Aufwand**

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Fallgruppe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
1	§ 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG	Erhöhung der Freigrenze zur Prüfung der DBA-Berechtigung durch den	Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)	500,0	0,5	mittel	34,0	240,0	750,0	68,0	375,0	443,0	IP

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Fallgruppe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Persontage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
		Vergütungsschuldner bei Abzugsteuern auf Lizenzen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Veränderung der Wirkung der Freigrenze.												
2	§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG	Erweiterung der Vereinfachungsregelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	Keine	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)			einfach							
3	§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG	Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 auf 2 000 Euro	Sonstiges	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)			einfach							
4	§§ 27, 29 KStG	Verzicht auf Feststellung bei	Keine	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)			/						0,0	



lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Fallgruppe	Wirtschaftszweig	Fallzahl	Personentage/ -monate	Qualifikationsniveau	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)	IP
		Umwandlungen ins Inland												
5	§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG	Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 auf 2 000 Euro	Sonstiges	Gesamtwirtschaft (A-S ohne O)			einfach							
<b>Gesamt</b>											<b>68,0</b>	<b>375,0</b>	<b>443,0</b>	
<b>davon aus Informationspflichten</b>											<b>68,0</b>	<b>375,0</b>	<b>443,0</b>	
<b>davon Einführung oder Anpassung digitaler Prozessabläufe</b>											<b>68,0</b>	<b>375,0</b>	<b>443,0</b>	

### 4.3. Verwaltung

#### Jährlicher Aufwand

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
1	§ 238 HGB/ § 240 HGB/ § 242 ff. HGB	Bearbeitung von eBilanz Steuererklärungen	Länder	-8 800		Durchschnitt	37,78	39		-216,0		-216,0

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
2	§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG/ § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG/	Bearbeitung von Steuererklärungen der EÜR-Rechner	Länder	7 700		Durchschnitt	37,78	30		145,0		145,0
3	§ 10d Abs. 1 EStG	Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre: hier Körperschaften	Länder	3 750		Durchschnitt	39,82	39		97,0		97,0
4	§ 10d Abs. 1 EStG	Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre: hier nat. Personen	Länder	1 250		Durchschnitt	37,78	35		28,0		28,0
5	§ 34a EStG	Prüfung der Ermittlung des nachversteuerungsfreien Betrags	Länder	1 580 000		Durchschnitt	37,78	30	0,00	29 846,0		29 846,0
6	§ 237 AO	Einführung von Aussetzungszinsen für von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche	Länder	1 800		./.	39,82	10		11,9		11,9
7	§ 6 Abs. 5 Nr. 1 InvStG	Steuerpflicht von VG an Immobilienkapitalgesellschaften bei Investmentfonds	Länder	10			40,84	400		2,7		2,7

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
8	§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG	Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte von 600 Euro auf 1 000 Euro	Länder	1 400		Durchschnitt	38,8	-15		-13,6		-13,6
9	§ 50c Abs. 2 Nr. 2 EStG	Erhöhung der Freigrenze zur Prüfung der DBA-Berechtigung durch den Vergütungsschuldner bei Abzugsteuern auf Lizenzen nach § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG. Veränderung der Wirkung der Freigrenze.	Bund	800	-0,1	mD	33,8	-45	-	-20,3		-20,3
10	§ 32 Abs. 6 KStG	Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen	Bund	550	670 39,6	gD	46,5	600	189,4	255,8	104,2	360,0
11	§ 32 Abs. 6 KStG	Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen	Bund	550	134 7,9	mD	33,8	120	63,1	37,2	34,7	71,9
12	§ 4 Nr. 16 Satz 1	Neueinführung einer Umsatzsteuerbefreiung	Länder	130 000		mD				0,0		0,0

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
	Buchstabe m UStG	für Leistungen von Verfahrenspflegern										
13	§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG	Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 auf 2 000 Euro	Länder	100 000 x 4		mD	35,74			-240,0		-240,0
14	§ 237 AO	Einführung von Aussetzungszinsen für von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche	Bund			./.				0,0		0,0
15	§ 4 Nr. 25 Satz 3 Buchstabe d UStG	Vervollständigung der Befreiungsnorm um die im Rahmen einer Unterbringung oder Freiheitsentziehenden Maßnahmen tätigen Verfahrensbeistände	Länder	10 000		mD				0,0		0,0
16	§ 138i Abs. 2, § 138j Abs. 3a, § 138k AO	veranlagungsunterstützende Auswertung der mitgeteilten innerstaatlichen	Länder	5 000		gehobener Dienst	43,90	44		161,0		161,0

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
		Steuergestaltung durch die Finanzämter										
17	§ 138k AO	Überprüfung, ob eine DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer vergeben wurden; ggf. Kontaktaufnahme mit dem BZSt (bei Gestaltungen, hinsichtlich derer in der Steuererklärung noch keine DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer angegeben werden kann)	Länder	500		gehobener Dienst	43,90	9		3,3		3,3
18	§§ 138j Abs. 1 Satz 1 AO, § 21a Abs. 5 FVG	Mitwirkung von Vertretern der Finanzbehörden der Länder bei der rechtspolitischen Auswertung innerstaatlicher Steuergestaltungen	Länder		1080 Personentage	gehobener Dienst	43,90			379,3		379,3
19	§§ 138j Abs. 1 Satz 1 AO, § 21a Abs. 5 FVG	Mitwirkung von Vertretern der Finanzbehörden der Länder bei der rechtspolitischen Auswertung	Länder		144 Personentage	höherer Dienst	65,15			75,1		75,1

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
		innerstaatlicher Steuergestaltungen										
20	§§ 138l bis 138n AO	zusätzlicher Personalbedarf Bundesministerium der Finanzen	Bund		200 Personentage	gehobener Dienst	46,50			74,4		74,4
21	§§ 138l bis 138n AO	zusätzlicher Personalbedarf Bundesministerium der Finanzen	Bund		200 Personentage	höherer Dienst	70,50			112,8		112,8
22	§ 138j Abs. 1 AO; § 5 Abs. 1 FVG	Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung von Mitteilungen	Bund		200 Personentage	höherer Dienst	70,50	70	-	411,0		411,0
23	§ 138j Abs. 1 AO; § 5 Abs. 1 FVG	Sammlung, Sortierung, Zuordnung und Auswertung von Mitteilungen	Bund		200 Personentage	gehobener Dienst	46,50	200	-	775,0		775,0
24	§§ 138i, 138j Abs. 3a, § 138l Abs. 1, § 138n Abs. 1 und 4 AO	Pflege und Wartung des IT-Verfahrens (BZSt)	Bund		400 Personentage	gehobener Dienst	46,50	-	-	148,8	950,0	1 098,8
25	§§ 138i, 138j Abs. 3a, § 138l Abs. 1,	Pflege und Wartung des IT-Verfahrens (ITZ-Bund)	Bund		400 Personentage	gehobener Dienst	46,50	-	-	148,8		148,8

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Jährlicher Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Jährliche Sachkosten (in Tsd. Euro)	Jährlicher Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
	§ 138n Abs. 1 und 4 AO											
26	§ 3 Nr. 73 EStG	Keine Abgabe der Anlage der Anlage V bis zur Höhe der Einnahmen von 1 000 Euro.	Länder	140 000 <sup>1)</sup>		./.	35,74	30		2 502,0		2 502,0
27	§ 4I EStG	Einführung einer Zinshöhen-schranke	Länder	200		Durchschnitt	39,82	40		5,3		5,3
28	§ 3 Nr. 73 EStG	Keine Abgabe und Prüfung einer ESt-Erklärung	Länder	115 000 <sup>1)</sup>		./.	35,74	65		-4 453,0		-4 453,0
29	§§ 27, 29 KStG	Verzicht auf Feststellung bei Umwandlungen ins Inland	Länder			./.						0,0
<b>Gesamt</b>										<b>30 277,5</b>	<b>1 088,9</b>	<b>31 366,4</b>
<b>Bund</b>										<b>1 943,5</b>	<b>1 088,9</b>	<b>3 032,4</b>
<b>Länder</b>										<b>28 334,0</b>	<b>0,0</b>	<b>28 334,0</b>

1) Höchstzahl

**Einmaliger Aufwand**

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
1	§ 34a EStG	Programmierung aufgrund der Reform des § 34a EStG		nicht bezifferbar								
2	§ 10d Abs. 1 und 2 EStG	Betragsanhebung beim Verlustrück- und -vortrag und Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre	Länder			./.				250,0		250,0
3	§ 62 Abs. 1a EStG	Kindergeldanspruch ist in den ersten drei Monaten nach Wohnsitzbegründung nicht von der Erzielung inländischer Einkünfte abhängig	Bund			./.						



lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
4	§ 9 Abs. 4a EStG	Softwareanpassung im Zuge der Anhebung der Pauschale für Verpflegungsmehraufwand.	Länder			Durchschnitt					geringe Auswirkungen	geringe Auswirkungen
5	§ 32 Abs. 6 Satz 5 KStG	Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen - Erstellung des Antragsformulars	Bund	1		Durchschnitt					250,0	250,0
6	§ 32 Abs. 6 KStG	Kapitalertragsteuer-Erstattungsanspruch ausländischer gemeinnütziger Organisationen: Erweiterung des Fachverfahrens	Bund	1		Durchschnitt					750,0	750,0

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
7	§ 19 EStG	Softwareanpassung im Zuge der Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen von 110 Euro auf 150 Euro.	Länder			Durchschnitt					geringe Auswirkung	geringe Auswirkung
8	§ 20 Abs. 7 ErbStG	Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze	Länder			/.						
9	§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG	Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte von 600 Euro auf 1 000 Euro	Länder	1400		/.						
10	§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG	Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung	Länder			mD						

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
		von der Abgabe von vierteljährlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen von 1 000 auf 2 000 Euro										
11	§§ 138i, 138j, 138l bis 138m AO	einmaliger IT-Anpassungsbedarf zur Ausweitung der bereits für grenzüberschreitende Steuergestaltungen implementierten Verwaltungsstrukturen auch für mitgeteilte innerstaatliche Steuergestaltungen	Länder			Durchschnitt (Vollzugsebene unbekannt)					290,0	290,0
12	§§ 138i, 138j Abs. 3a, § 138l Abs. 1, § 138n	Anpassung des bestehenden IT-Verfahrens	Bund			Durchschnitt (Vollzugsebene unbekannt)					10 902,0	10 902,0

lfd. Nr.	Paragraph	Bezeichnung der Vorgabe	Verwaltungsebene	Fallzahl	Personentage/ -monate	Vollzugsebene	Lohnsatz pro Stunde (in Euro)	Zeitaufwand pro Fall in Minuten	Sachkosten pro Fall (in Euro)	Einmaliger Personalaufwand (in Tsd. Euro)	Einmalige Sachkosten (in Tsd. Euro)	Einmaliger Erfüllungsaufwand (in Tsd. Euro)
	Abs. 1 und 4 AO											
13	§ 14 UStG	Schaffung einer visuellen Darstellungsmöglichkeit einer e-Rechnung in der Finanzverwaltung	Bund		300	Durchschnitt				243,0		243,0
<b>Gesamt</b>										<b>493,0</b>	<b>12 192,0</b>	<b>12 685,0</b>
<b>Bund</b>										<b>243,0</b>	<b>11 902,0</b>	<b>12 145,0</b>
<b>Länder</b>										<b>250,0</b>	<b>290,0</b>	<b>540,0</b>

## **5. Weitere Kosten**

Der Wirtschaft, einschließlich mittelständischer Unternehmen, entstehen keine direkten sonstigen Kosten.

Auswirkungen auf Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

## **6. Weitere Gesetzesfolgen**

Das Vorhaben hat keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Demografie, trägt ihr allerdings Rechnung.

Unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern sind keine Auswirkungen erkennbar, die gleichstellungspolitischen Zielen gemäß § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien zuwiderlaufen.

## **VII. Befristung; Evaluierung**

Die Regelungen zur Anpassung an das MoPeG dienen in erster Linie dazu, die bewährten Prinzipien des Besteuerungsverfahrens ohne signifikante inhaltliche Änderung an das MoPeG anzupassen, wäre eine Evaluierung nicht zielführend.

Die mit dem KlimaschutzInvPG verfolgten Ziele sind sowohl nach den Vorgaben der subventionpolitischen Leitlinien der Bundesregierung als auch nach den einschlägigen Vorgaben des europäischen Beihilferechts zu evaluieren. Die Evaluierung soll spätestens im Jahr 2029 und damit gegen Beendigung des Antragszeitraums erfolgen. Eine umfassende frühere Evaluierung erscheint vor dem Hintergrund der eingeräumten Wahlmöglichkeiten zur Antragstellung wenig zielführend. Erst nach Ablauf des Antragszeitraums im Jahr 2029 kann auf wissenschaftlicher Basis fundiert evaluiert werden, ob die Förderung ihr Ziel auch erreichen konnte. In der Evaluierung ist zu prüfen, ob die Annahmen und Voraussetzungen dieser Regelung bestätigt beziehungsweise erfüllt werden und ob die Regelung in Bezug auf die Zielerreichung wirksam geworden ist.

Gemäß den Vorgaben des Europäischen Beihilferechts, ist für das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz der Europäischen Kommission bereits mit Inkrafttreten der Regelung ein Evaluierungsplan vorzulegen, der von der Kommission genehmigt werden muss. In diesem Plan werden bereits Details zur späteren Evaluierung festgelegt.

## **B. Besonderer Teil**

### **Zu Artikel 1 (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz [TnV])**

In Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für Umwelt- und Klimaschutzmaßnahmen wird eine steuerliche Investitionsförderung mit Rechtsanspruch für alle beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen unabhängig von ihrer Größe, ihrer Rechtsform und unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Betätigung eingeführt, wenn und soweit die im Gesetz aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind.

Die globale Klimakrise ist eine der größten Herausforderungen, vor denen die gesamte Menschheit heute steht. Die Bundesregierung hat es sich zum Ziel gesetzt, durch entschlossenes gemeinschaftliches Handeln die schlimmsten Folgen der Klimakrise weltweit,

in Europa und in Deutschland zu verhindern oder mindestens einzugrenzen. Mit ihrer Klimapolitik strebt die Bundesregierung die Transformation des Landes und die Sicherung des Industriestandortes Deutschland an. Die wichtigsten Wirtschaftsregionen der Welt haben sich der Klimaneutralität bis Mitte des Jahrhunderts verschrieben, jetzt beginnt der globale Wettlauf um die besten Technologien zur Umsetzung der dringend erforderlichen Transformationsprozesse. Um unseren Wohlstand zu sichern und global zu einer nachhaltigen Entwicklung beizutragen, muss Deutschland nicht nur eine maßgebliche Vorreiterrolle, sondern vor allem eine Vorbildfunktion für andere Staaten einnehmen.

Ziel des Gesetzes ist es, die Potenziale der Wirtschaft zur Erreichung der im Bundes-Klimaschutzgesetz festgelegten ambitionierten Klimaziele, die sich aus Investitionen zur Umsetzung des wirtschaftlich realisierbaren Energieeinsparpotentials ergeben, auch mittels einer ergänzenden steuerlichen Förderung zu unterstützen. Insbesondere auch unternehmensbezogene Investitionen, die zur Senkung des Energieverbrauchs und damit auch zur Senkung von CO<sub>2</sub> beitragen, müssen deutlich ausgeweitet werden und vor allem zeitnah erfolgen. Eine verzögerte transformative Investitionsbereitschaft des Wirtschaftsstandortes Deutschlands würde das Erreichen der Energieeffizienzziele und damit auch die Bekämpfung und Eindämmung der globalen Klimakrise gefährden. Die Bundesregierung unterstützt diese Zielvorgaben durch umfassende Fördermaßnahmen. Neben den direkten Förderprogrammen des Bundes soll es befristet auch eine begleitende steuerliche Investitionsförderung geben, die zusätzliche Impulse insbesondere auch für die Unternehmen setzen soll, die bisher keinen oder nur einen geringen Zugang zur direkten Förderung hatten. Diese steuerliche Förderung soll aber vor allem allen Unternehmen zur Verfügung stehen und somit in der Breite wirken. Aufgrund eines bestehenden Rechtsanspruchs, einer möglichst einfachen Administrierbarkeit und einer schnellen und von der Steuererklärung unabhängigen Festsetzung und Auszahlung bietet diese Form der Förderung ein hohes Maß an Rechtssicherheit, fördert die Eigenkapitalbildung und setzt mit einer Förderhöhe bis zu 30 Millionen Euro auch ausreichend ökonomische Anreize.

Gegenstand dieses Gesetzes ist daher die steuerliche Förderung von Investitionen, die zu einer Minderung des Energieverbrauchs im Unternehmen beitragen und somit den Umwelt- und Klimaschutz verbessern. Die förderfähigen Investitionen müssen in einem Energie- oder Umweltmanagementsystem oder in einem Energieaudit enthalten sein und sind somit durch einen Energieberater als besonders energieeffizient zertifiziert.

Da es sich um eine steuerliche Regelung handelt, gilt dieses Gesetz ausschließlich für nach dem Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Unternehmen. Die in diesem Gesetz verwendeten Begriffe, die dem Einkommensteuerrecht entnommen worden sind, sind nach den für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsätzen auszulegen.

Die Einnahmen aus der steuerlichen Förderung sind für die Unternehmen planbar, da ein Rechtsanspruch auf die Investitionsprämie besteht, wenn die im Gesetz aufgeführten Voraussetzungen erfüllt sind. Das bedeutet, dass es keiner Ermessensentscheidung durch eine Prüf- und/oder Bewilligungsbehörde bedarf. Objektive Kriterien gewährleisten, dass Unternehmen Planungssicherheit haben und dadurch die Investitionsbereitschaft weiterhin gegeben bleibt. Um Rechtsunsicherheiten im Hinblick auf Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Definition von Energieeinsparmaßnahmen zu minimieren, wird die Investitionsprämie an die Existenz eines Einsparkonzeptes gekoppelt, welches die Voraussetzungen für ein Energieaudit oder ein betriebsinternes Energie- oder Umweltmanagementsystems erfüllt. In diesen Konzepten werden die im besonderen Maße der Energieeinsparung dienenden Wirtschaftsgüter betriebsindividuell ermittelt. Die Investitionsprämie wird dann gewährt, wenn diese in einem Energie- oder Umweltmanagementsystem oder in einem Energieaudit aufgeführten Investitionen nachweislich umgesetzt wurden.

Die Maßnahme wird so ausgestaltet, dass sie sowohl für die Unternehmen als auch für die Finanzverwaltungen möglichst einfach administrierbar ist. Die Akzeptanz der Regelung wird

insbesondere davon abhängen, wie groß der Aufwand zur Beantragung der Förderung und zur notwendigen Nachweisführung ist. Vor dem Hintergrund, dass es sich bei der Maßnahme um eine staatliche Beihilfe im Sinne des Artikels 107 AEUV handelt, sind jedoch beihilferechtliche Anforderungen zu beachten, die sich aus dem übergeordneten Recht der Europäischen Union ergeben. Tatbestandliche Beihilfen im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV können für Investitionen für den Klimaschutz auf der Grundlage von Artikel 107 Absatz 3 AEUV gewährt und gemäß Artikel 38 in Verbindung mit Kapitel 1 der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV (ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1) zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2023/XX der Kommission vom XX (ABl. LXXX), im Folgenden Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO) von der Notifizierungspflicht freigestellt werden. Die einschlägigen Vorgaben der AGVO sind direkt oder indirekt im Gesetz aufgeführt und müssen bei der Umsetzung eingehalten werden. Da die Finanzverwaltung bei der Bewilligung der Investitionsprämie über keinerlei Ermessen verfügt, müssen daher in diesem Gesetz alle tatbestandlichen und beihilferechtlichen Voraussetzungen konkret benannt werden.

## **Zu § 1 (Anspruchsberechtigte)**

### **Zu Absatz 1**

Anspruchsberechtigt sind unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige im Sinne des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes, die die im Gesetz aufgeführten Voraussetzungen erfüllen. Der Anwendungsbereich des Gesetzes wird auf solche beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen begrenzt, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft im Sinne des § 13 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG und Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Sinne des § 18 EStG erzielen. Der Regelungsgehalt des Gesetzes umfasst daher nur Unternehmen mit Betriebsvermögen als Anspruchsberechtigte. Da es sich um eine steuerliche Förderung handelt, die aus dem Aufkommen an Einkommen- und Körperschaftsteuer finanziert wird, besteht ein Anspruch auf Förderung nicht, soweit die Einkünfte nach dem Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz von der inländischen Besteuerung befreit sind oder das Besteuerungsrecht aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einem anderen Staat zugewiesen ist.

### **Zu Absatz 2**

Eigenständig anspruchsberechtigt sind auch Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG, soweit diese ebenfalls Einkünfte im Sinne der §§ 13, 15 und 18 EStG erzielen. Damit wird klargestellt, dass nicht die Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft als Steuersubjekt Anspruch auf Förderung haben, sondern die Mitunternehmerschaft als Anspruchsberechtigter gilt.

Die Anspruchsberechtigung ist nicht von der Größe des Unternehmens oder der Art der im Unternehmen ausgeübten Tätigkeit (im Sinne der Einstufung nach der Klassifikation der Wirtschaftszweige) abhängig.

Werden Investitionen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in einem steuerpflichtigen Betrieb gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts getätigt, besteht insoweit eine Anspruchsberechtigung.

Im Rahmen einer ertragsteuerlichen Organschaft sind immer die Organgesellschaften eigenständig anspruchsberechtigt, die die Voraussetzungen dieses Gesetzes erfüllen.

Die nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optierende Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wird nach § 1a Absatz 1 Satz 1 KStG für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Die optierende Gesellschaft ist

nach § 1 Nummer 1 KStG eine Körperschaft im Sinne des KStG. Im Sinne dieses Gesetzes handelt sich bei den nach § 1a KStG optierenden Gesellschaften um einen Steuerpflichtigen im Sinne des KStG und nicht um eine Mitunternehmerschaft nach § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 EStG.

## **Zu § 2 (Begünstigte Klimaschutz-Investitionen)**

§ 2 definiert die begünstigten Investitionen sowie weitere Voraussetzungen, an die die Förderung geknüpft wird. Der Umfang und die Definition der begünstigten Investitionen sind maßgeblich von der AGVO beeinflusst, da die Investitionsprämie als Beihilferegelung den Vorgaben des europäischen Beihilferechts unterliegt. Bei Anwendung der AGVO kann die Maßnahme ohne Einzelnotifizierung umgesetzt werden, soweit alle in der AGVO einschlägigen Voraussetzungen in diesem Gesetz eingehalten werden. Für die Definition der begünstigten Investitionen wird dabei auf Artikel 38 „Investitionsbeihilfen für andere Energieeffizienzmaßnahmen als in Gebäuden“ der AGVO abgestellt, wonach Beihilfen für Investitionen, die es den Unternehmen ermöglichen die Energieeffizienz zu verbessern, unter bestimmten Voraussetzungen zulässig sind.

Die ausschließliche Bezugnahme auf Energieeffizienz-Investitionen in Unternehmen erscheint für eine steuerliche Förderung, die allen steuerpflichtigen Unternehmen gleichermaßen zugänglich sein soll, zielführend. Zudem ermöglicht eine solche Bezugnahme die Abgrenzbarkeit und Nachweisbarkeit der zu fördernden Investitionen.

### **Zu Absatz 1**

Der Absatz 1 enthält die Definition begünstigter Investitionen. Begünstigt sind Investitionen nur dann, wenn es sich um die Anschaffung oder Herstellung eines neuen abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens handelt. Damit sind nur solche Wirtschaftsgüter förderfähig, die der Absetzung für Abnutzung im Sinne des § 7 EStG unterliegen. Zusätzlich begünstigt werden auch Investitionen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines im Unternehmen vorhandenen beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens führen.

Das heißt, dass eine Förderung im Sinne dieses Gesetzes nur in Betracht kommt, wenn es sich um ein aktivierungspflichtiges bewegliches Wirtschaftsgut handelt. Somit sind Investitionen in unbewegliche Wirtschaftsgüter (Gebäude oder Ähnliches), immaterielle Wirtschaftsgüter, sowie Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens vom Anwendungsbereich dieses Gesetzes auch dann nicht umfasst, wenn die weiteren Voraussetzungen vorliegen. Das gilt auch für die Begünstigung von Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen.

Die Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsgutes des Anlagevermögens oder die entsprechenden Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, sind jedoch nur dann begünstigt, wenn sie auch dazu beitragen, die Energieeffizienz des Unternehmens zu verbessern. Diese Voraussetzung ist durch ein Einsparkonzept, welches die Voraussetzungen der Absätze 2 und 3 erfüllt, nachzuweisen.

Artikel 38 Absatz 2 AGVO sieht jedoch auch vor, dass Investitionen, die lediglich die geltenden Unionsnormen erfüllen, nicht gefördert werden dürfen. Zur Einhaltung der beihilferechtlichen Vorgaben müssen daher die Investitionen in bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zusätzlich die Unternehmen in die Lage versetzen, die bestehenden Unionsnormen zu übertreffen oder angenommene, aber noch nicht in Kraft getretene Unionsnormen zu erfüllen, sofern die Investition spätestens 18 Monate vor Inkrafttreten der Norm durchgeführt und abgeschlossen wird.



Gemäß Artikel 38 Absatz 2a AGVO sind Beihilfen für Kraft-Wärme-Kopplung und Beihilfen für Fernwärme und/oder Fernkälte nicht zulässig. Ebenfalls nicht zulässig sind gemäß Artikel 38 Absatz 2b AGVO Beihilfen für den Einbau von Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen, einschließlich Erdgas, befeuert werden.

§ 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 sowie Satz 2 sehen daher entsprechende Ausschlüsse von der Förderung nach diesem Gesetz vor. Der Ausschluss bezieht sich ausschließlich auf solche Investitionen, die unmittelbar den genannten Bereichen zuzuordnen sind.

Damit die begünstigten Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens auch nachhaltig die Energieeffizienz des anspruchsberechtigten Unternehmens verbessern, wird eine zusätzliche Nutzungsvoraussetzung vorgesehen. Die begünstigten Wirtschaftsgüter müssen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung oder im Jahr der Beendigung der Maßnahmen, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, sowie im darauffolgenden Wirtschaftsjahr vom anspruchsberechtigten Unternehmen fast ausschließlich betrieblich genutzt werden. Damit sind Nutzungsüberlassungen von begünstigten Wirtschaftsgütern innerhalb der ersten zwei Jahre nicht zulässig.

## **Zu Absatz 2**

Der Absatz 2 enthält die Anforderungen an das Einsparkonzept, das als Nachweis der förderfähigen Investitionen im Sinne des Absatzes 1 dient. Dieses Einsparkonzept muss die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllen.

Das Energieaudit ist ein wichtiges Instrument, um Maßnahmen zur Steigerung der Energieeffizienz und zur Reduzierung der Energiekosten festzustellen. Durch die Ermittlung, in welchen Bereichen im Unternehmen wie viel Energie verbraucht wird, ist erkennbar, an welchen Stellen Einsparpotenziale bestehen. Große Unternehmen sind nach §§ 8 – 8d des Gesetz über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen (EDL-G) vom 4. November 2010 (BGBl I S. 1483), das zuletzt durch Artikel 5 des Gesetzes vom 8. August 2020 (BGBl I S. 1728) geändert worden ist, zur Erstellung eines Energieaudits verpflichtet. Mindestens vier Jahre nach der Fertigstellung des Erstaudits und turnusmäßig alle weiteren vier Jahre ist ein Energieaudit unter Inanspruchnahme von qualifizierten und akkreditierten Energieauditoren durchzuführen. Unternehmen, die ein zertifiziertes Energiemanagementsystem nach der DIN EN ISO 50001 oder ein Umweltmanagementsystem im Sinne der Verordnung (EG) Nr. 1221/2009 des Europäischen Parlaments und des Rates (EMAS) eingerichtet haben, sind von der Verpflichtung zur Durchführung des Energieaudits befreit. Diese Unternehmen können die Förderfähigkeit der getätigten Investitionen anhand des zertifizierten Energie- oder Umweltmanagementsystems nachweisen. Unternehmen, die bisher nicht zur Erstellung eines Energieaudits verpflichtet sind, müssen jedoch zur Inanspruchnahme der Förderung nach diesem Gesetz ein entsprechendes Energieaudit durchführen. Der Nachweis der Förderfähigkeit wird ohne Ausnahme an die Vorlage eines Energieaudits oder eines zertifizierten Energie- oder Umweltmanagementsystems geknüpft. Damit besteht insoweit ein Gleichlauf zu der im Rahmen der Bundesförderung für Energie- und Ressourceneffizienz in der Wirtschaft (Zuschuss und Kredit) enthaltenen Förderprogramms „Energie- und ressourcenbezogene Optimierung von Anlagen und Prozessen“, das ebenfalls die Erstellung eines solchen Energieaudits voraus setzt.

Gemäß der DIN EN 16247-1, Teil 1 ist ein Energieaudit eine systematische Inspektion und Analyse des Energieeinsatzes und des Energieverbrauchs einer Anlage, eines Gebäudes, eines Systems oder einer Organisation mit dem Ziel, Energieflüsse zu untersuchen, Ergebnisse der Analyse des IST-Zustandes darzustellen und Potentiale für Energieeffizienzverbesserungen daraus zu identifizieren. Über die durchgeführten Analysen und Ergebnisse ist in einem Energieauditbericht zu berichten. Im Zuge einer Schwachstellenanalyse des energetischen IST-Zustandes sollen von dem Energieauditor Maßnahmen zur Verbesserung der Energieeffizienz identifiziert werden. Zudem sind die verschiedenen Maßnahmen energetisch zu bewerten und durch Wirtschaftlichkeitsberechnungen monetär zu

beurteilen, so dass Unternehmen im Ergebnis auf einen Blick erkennen können, welche Investitionen sich in welchem Zeitraum rechnen.

Die identifizierten Einsparpotentiale müssen in diesem Bericht strukturiert dargestellt werden. Dabei sind folgende Angaben erforderlich:

- Rangfolge der Maßnahmen nach festgelegten Priorisierungskriterien
- Bezugsort: Gebäude/Unternehmen/Standort
- Bezeichnung der Maßnahme
- Investitionskosten in €/a
- Einsparung: Energiekosten in €/a
- Einsparung: Endenergie in passender Einheit (z. B. kWh/a bzw. MWh/a)
- Einsparung: Emission in t CO<sub>2</sub>/a
- Ergebnisse der Wirtschaftlichkeitsanalyse (Kapitalwert, Interne Verzinsung).

Maßgeblich sind für Zwecke dieses Gesetzes die Regelungen der DIN EN 16247-1 und die festgelegten Anforderungen des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle, welche vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle in Abstimmung mit dem Bundesministerium für Wirtschaft und Klimaschutz in einem Leitfaden zusammengestellt wurden ([Leitfaden zur Erstellung von Energieauditberichten](#)). Aufgrund dieser detaillierten Vorgaben wird der Energieauditbericht für Zwecke der Gewährung einer Investitionsprämie als geeignet erachtet, um förderfähige Investitionen zu identifizieren. Der Bericht bietet sowohl den anspruchsberechtigten Unternehmen als auch der Finanzverwaltung eine geeignete Grundlage, Investitionen, die in besonderem Maße der Energieeinsparung im Unternehmen dienen, schnell und ohne zusätzlichen Aufwand zu identifizieren. Für die Gewährung der Investitionsprämie wird daher auf die vorhandenen Informationen und Vorgaben des Bundesamtes für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle abgestellt.

Das Gesetz sieht keine zeitliche Vorgabe zur Erstellung des Einsparkonzeptes vor. Somit können auch solche Investitionen gefördert werden, die in einem Einsparkonzept enthalten sind, das bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes erstellt wurde.

Gemäß § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 müssen die förderfähigen Investitionen die geltenden Unionsnormen übertreffen bzw. angenommene, aber noch nicht in Kraft getretene Unionsnormen erfüllen, sofern die Investition spätestens 18 Monate vor Inkrafttreten der Norm durchgeführt und abgeschlossen wird. Gemäß den Anforderungen der DIN EN 16247-1 Ziffer 5.6.2 müssen in den Energieauditberichten zwar zu den Hintergründen des durchgeführten Energieaudits auch Informationen zu relevanten Normen und Vorschriften aufgeführt werden, allerdings umfassen diese Angaben nicht zwingend auch die Prüfung von geltenden Unionsnormen. Aktuell findet daher kein explizierter Abgleich mit geltenden Unionsnormen bzw. angenommenen, aber noch nicht in Kraft getretenen Unionsnormen im Rahmen der Energieaudits statt, da dieser Abgleich weder in der DIN EN 16247-1 noch im Gesetz über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen gefordert wird. Der Abgleich mit den geltenden oder zukünftigen Unionsnormen ist als Tatbestandsmerkmal Voraussetzung für die Förderung und daher vom Anspruchsberechtigten nachzuweisen. Um insoweit eine zertifizierte und sachkundige Beurteilung sicherzustellen, wird daher bestimmt, dass die Energieberater oder die unternehmenseigenen Energiemanager zusätzlich in den Einsparkonzepten auch entsprechende Angaben zu den Unionsnormen aufzunehmen haben. Da diese Vorgaben branchen- und technologieabhängig sind, können in diesem Gesetz keine konkreten Angaben zu den jeweiligen Unionsnormen

aufgenommen werden. Die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle zugelassenen Energieauditoren nach dem Gesetz über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen (siehe zu Absatz 3) sind jedoch fachlich in der Lage, diese Anforderungen im Energieaudit zu erfüllen.

Auch die in § 2 Absatz 1 Satz 2 enthaltene Umsetzung der beihilferechtlichen Voraussetzung des Artikels 38 Absatz 2a und 2b AGVO setzt eine zertifizierte und sachkundige Beurteilung, der im Einsparkonzept enthaltenen Maßnahmen voraus. Die Erfüllung dieser Tatbestandsvoraussetzung ist daher ebenfalls von den Energieauditoren bzw. unternehmens-eigenen Energiemanagern im Energieauditbericht zu bestätigen.

Mit dem vorliegenden Gesetz werden nicht alle der im Energieaudit identifizierten Maßnahmen auch gefördert. Nur wenn die im Bericht enthaltenen Maßnahmen auch die weiteren Anforderungen des § 2 Absatz 1 erfüllen, kommt die Gewährung der Investitionsprämie in Betracht.

### **Zu Absatz 3**

Absatz 3 regelt, welche Personen zur Erstellung eines externen Energieaudits befugt sind. Danach müssen unternehmensexterne Energieberater im Programm „Bundesförderung der Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systeme: Modul 1“ (Energieaudit) gemäß der Richtlinie über die Förderung von Energieberatung für Nichtwohngebäude, Anlagen und Systemen zugelassen sein. Das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle hat eine öffentliche Liste von Personen, die zur Durchführung von Energieaudits berechtigt sind (Energieauditorenliste), bereitgestellt. Diese Personen müssen über die erforderliche Qualifikation nach § 8b des Gesetzes über Energiedienstleistungen und andere Energieeffizienzmaßnahmen verfügen ([www.energie-effizienz-experten.de](http://www.energie-effizienz-experten.de)). Die Förderung nach diesem Gesetz knüpft an diese Vorgaben an, so dass keine neuen oder zusätzlichen Vorgaben erforderlich werden.

### **Zu Absatz 4**

Mit Absatz 4 soll verhindert werden, dass jede Kleininvestition, die die Voraussetzungen des Absatzes 1 erfüllt, gefördert wird. Die Förderung soll sich auf solche Investitionen beschränken, die den Sockelbetrag von 10 000 Euro Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen. Diese Regelung dient der Verfahrensvereinfachung.

### **Zu § 3 (Förderzeitraum)**

Die Investitionsprämie soll befristet für einen Zeitraum von vier Jahren eingeführt werden. Durch die Befristung wird eine größere Anreizwirkung erreicht. Durch eine klare zeitliche Begrenzung der Förderung werden die Unternehmen angeregt, ihre Investitionsentscheidungen zeitnah zu treffen, was mit den Vorgaben zur Umsetzung der Energieaudits im Einklang steht. Dies führt dazu, dass die angestrebte Transformation in energieeffiziente Produktionsverfahren zeitnah einsetzt. Ein kürzerer Förderzeitraum wird vor dem Hintergrund der immer noch bestehenden Auswirkungen der Corona-Pandemie und der aktuellen wirtschaftlichen Folgen des russischen Angriffskrieges auf die Ukraine für nicht zielführend erachtet. Derzeit bestehen auch noch starke Beeinträchtigungen in der Verfügbarkeit energieeffizienter Wirtschaftsgüter. Ein kürzerer Förderzeitraum, in dem die Investitionsentscheidung bis zur vollständigen Umsetzung enthalten sein muss, würde an der bestehenden Realität vorbeigehen und mehr Mitnahmeeffekte erzielen.

Zudem ermöglicht eine zeitliche Befristung, die Steuermindereinnahmen der Maßnahme im Blick zu behalten. Denn aufgrund des bestehenden Rechtsanspruchs auf Förderung ist eine budgetmäßige und damit haushaltsmäßige Begrenzung nicht möglich.

In Bezug auf die Anwendbarkeit des Gesetzes und dessen Bindung an die zeitlich befristeten Vorgaben des Beihilferechts (Geltungsdauer der AGVO) wird auf § 15 dieses Gesetzes und auf die Begründung zu § 15 verwiesen.

### **Zu Absatz 1**

Da von einer Steuervergünstigung und einer Beihilfe eine Anreizwirkung ausgehen muss, um ihr Ziel zu erreichen, sind nur solche Investitionen förderfähig, zu denen sich der Anspruchsberechtigte in Kenntnis der Förderung entschließt. Zudem sieht die AGVO speziell vor, dass für Beihilferegeln in Form von Steuervergünstigungen hinsichtlich des Anzeizeffekts besondere Voraussetzungen gelten, da Steuervergünstigungen nach anderen Verfahren gewährt werden als andere Beihilfen. Bei Steuervergünstigungen wird gemäß Artikel 6 Absatz 4 AGVO von einem Anzeizeffekt ausgegangen, wenn

- die Fördermaßnahme einen auf objektiven Kriterien beruhenden Anspruch auf die Beihilfe begründet, ohne dass es zusätzlich einer Ermessensentscheidung des Mitgliedstaats bedarf, und
- die Maßnahme vor Beginn der geförderten Maßnahmen eingeführt worden und in Kraft getreten ist.

Das bedeutet, dass nur solche Investitionen förderbar sind, mit denen nach Inkrafttreten des Gesetzes begonnen wird.

Hinter dieser Vorgabe steht die Annahme, dass ein Anspruchsberechtigter erst ab dem Tag des Inkrafttretens der Regelung Gewissheit über die konkreten Fördervoraussetzungen hat. Da die Investitionsprämie ohne vorherige Bewilligung und mit Rechtsanspruch gewährt wird, muss der Investor die Investitionsentscheidung in Erwartung der Förderung treffen. Dies kann er frühestens am Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

Nicht davon berührt ist die Erstellung eines Energieaudits oder die Einrichtung eines Energie- oder Umweltmanagementsystems. Der Zeitpunkt der Erstellung des erforderlichen Einsparkonzeptes ist für die Förderung nicht von Bedeutung. Somit können auch solche Investitionen gefördert werden, die in einem Einsparkonzept enthalten sind, das bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes erstellt wurde.

Der Förderzeitraum wird daher so festgelegt, dass er am Tag nach der Verkündung des Gesetzes beginnt und vor dem 1. Januar 2028 endet. In diesem Zeitraum müssen die Investitionen begonnen und abgeschlossen sein. Damit beträgt der Förderzeitraum vier Jahre. Da die begünstigten Investitionen teilweise lange Vorlauf- oder Umsetzungszeiten benötigen und auch die gegenwärtigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen noch von Lieferengpässen und Lieferverzögerungen geprägt sind, wird für das Ende des Förderzeitraums vorgesehen, dass auch solche Investitionen begünstigt werden können, die zwar nicht mehr bis zum 31. Dezember 2027 abgeschlossen werden können, bei denen aber vor dem 1. Januar 2028 schon Aufwendungen entstanden sind. Diese partielle Begünstigung erspart zudem eine aufwendige Abgrenzung von Anschaffungs- und Fertigstellungszeitpunkten am Ende des Förderzeitraums.

### **Zu Absatz 2**

Der Absatz 2 bestimmt den Investitionsbeginn und den Investitionsabschluss. Die gesetzliche Aufnahme dieser Definition erscheint vor dem Hintergrund unterschiedlicher steuerrechtlicher Interpretationen wichtig, um eine einheitliche und rechtssichere Bestimmung des Investitionsbeginns und des Investitionsabschlusses vorzunehmen, da diese Stichtage Tatbestandsvoraussetzungen für den Anspruch auf Förderung sind.

Im Fall der Anschaffung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts ist der Beginn der Zeitpunkt, in dem die verbindliche Bestellung des Wirtschaftsguts erfolgt ist. Die Herstellung eines beweglichen Wirtschaftsguts beginnt grundsätzlich an dem Tag, an dem mit den Herstellungsarbeiten begonnen wird. Als Beginn der Herstellung ist auch der Zeitpunkt anzusehen, in dem ein Dritter mit der Herstellung des Wirtschaftsguts beauftragt wird. Planungsarbeiten sind nicht als Beginn der Herstellung eines Wirtschaftsguts anzusehen. Nachträgliche Herstellungsarbeiten oder Arbeiten, die zu nachträglichen Anschaffungskosten führen, sind in dem Zeitpunkt begonnen, indem entweder die erste Bestellung für die Lieferung von Material ausgelöst wird oder, soweit keine Lieferung erfolgt, wenn mit den Arbeiten begonnen wird.

Investitionen sind in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem die Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt sind. Ein Wirtschaftsgut ist in dem Zeitpunkt angeschafft, in dem der Erwerber nach den Willen der Vertragsparteien darüber wirtschaftlich verfügen kann und in dem es betriebsbereit ist. Die Herstellung eines Wirtschaftsgutes ist in dem Zeitpunkt abgeschlossen, in dem es fertiggestellt ist. Ein Wirtschaftsgut ist fertiggestellt, sobald es seiner Zweckbestimmung entsprechend genutzt werden kann.

#### **Zu § 4 (Förderfähige Aufwendungen, Bemessungsgrundlage und Höhe der Investitionsprämie)**

Die auf die Investitionsprämie anzuwendende AGVO bestimmt zum einen, welche Kosten der begünstigten Investitionen überhaupt mit Beihilfen gefördert werden dürfen, und zum anderen, wie hoch die Förderintensität sein darf.

In Bezug auf die förderfähigen Kosten berücksichtigen die beihilferechtlichen Grundlagen, dass nur solche Investitionskosten mit Beihilfen gefördert werden dürfen, die zusätzlich erforderlich sind, um eine höhere Energieeffizienz zu erreichen. Insbesondere Artikel 38 Absatz 3 der AGVO legt fest, wie diese förderfähigen Kosten ermittelt werden müssen. Hierfür müssen die Investitionskosten mit denen eines kontrafaktischen Szenarios verglichen werden, das ohne die Beihilfe eintreten würde. Eine solche einzelfallintensive und nur schwer in der Praxis umsetzbare Vergleichsermittlung würde den administrativen und bürokratischen Aufwand zur Erlangung der Investitionsprämie deutlich anheben und damit die Attraktivität der Förderung deutlich einschränken. Zudem wäre der damit verbundene Prüfungsaufwand für die Finanzverwaltung nicht zu gewährleisten. Um den damit verbundenen Aufwand zu vermeiden, bietet Artikel 38 Absatz 8 AGVO die Möglichkeit, die förderfähigen Kosten auch ohne Ermittlung eines kontrafaktischen Szenarios zu bestimmen. In diesem Fall gelten die gesamten Kosten als beihilfefähig, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Erreichung eines höheren Umweltschutzniveaus stehen.

In Bezug auf die beihilferechtlich zulässige Förderhöchstintensität bestimmt Artikel 38 Absatz 4 der AGVO, dass diese 30 Prozent der förderfähigen Kosten nicht übersteigen darf. Diese 30 Prozent finden jedoch nur Anwendung, wenn die im Vergleich mit einem kontrafaktischen Szenario ermittelten Investitionsmehrkosten zu Grunde gelegt werden. Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung in Artikel 38 Absatz 8 AGVO muss diese zulässige Förderhöchstintensität allerdings um 50 Prozent gesenkt werden. Für die Festlegung des Fördersatzes nach diesem Gesetz darf daher ein Prämiensatz von 15 Prozent nach den beihilferechtlichen Vorgaben nicht überschritten werden.

#### **Zu Absatz 1**

Absatz 1 bestimmt den förderfähigen Aufwand, der in die Bemessungsgrundlage nach Absatz 2 einbezogen werden darf. Zum förderfähigen Aufwand gehören die Anschaffungs- und Herstellungskosten einer nach § 2 begünstigten Investitionen. In den Anschaffungs- und Herstellungskosten enthalten sind auch die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Maßnahmen an bestehenden beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens im Sinne des § 2 Absatz 1.

Aufgrund der besonderen Förderfähigkeit von Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilherstellungskosten bei einer nicht vor dem 1. Januar 2028 abgeschlossenen Investition sind diese zudem als förderfähiger Aufwand in diesem Absatz zusätzlich mitaufzunehmen.

Die Abgrenzung der förderfähigen Aufwendungen ist sowohl für den Antragsteller als auch für die Finanzverwaltung bürokratiearm und einfach administrierbar. Die entsprechenden Angaben ergeben sich aus den Bewertungsansätzen der jeweils begünstigten Investition in der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung.

### **Zu Absatz 2**

Absatz 2 bestimmt die Bemessungsgrundlage, die der Ermittlung der Investitionsprämie zu Grunde zu legen ist. Die Bemessungsgrundlage bezieht sich auf die im Förderzeitraum nach diesem Gesetz insgesamt förderfähigen Aufwendungen. Die Bemessungsgrundlage wird auf 200 000 000 Euro pro Anspruchsberechtigten für den gesamten Förderzeitraum begrenzt. Ist die Bemessungsgrundlage aus der Summe der förderfähigen Aufwendungen kleiner als 200 000 000 Euro, ist die Investitionsprämie von diesem kleineren Betrag zu ermitteln.

### **Zu Absatz 3**

Die Investitionsprämie ermittelt sich als Prozentsatz der beantragten Bemessungsgrundlage nach Absatz 2 und beträgt 15 Prozent. Bei einer maximal zulässigen Bemessungsgrundlage in Höhe von 200 000 000 Euro kann die festzusetzende Investitionsprämie damit höchstens 30 000 000 Euro für einen Anspruchsberechtigten im Förderzeitraum betragen.

### **Zu Absatz 4**

Gemäß Artikel 4 Absatz 1 Buchstabe s AGVO darf einem Unternehmen (im Sinne des Beihilferechts) je Investitionsvorhaben maximal 30 000 000 Euro an Beihilfe für den Umweltschutz gewährt werden. Aufgrund dieser Vorgabe muss sichergestellt werden, dass für ein Investitionsvorhaben die Investitionsprämie einschließlich weiterer für das Vorhaben gewährter Beihilfen diesen Maximalbetrag nicht übersteigt. Als Investitionsvorhaben in diesem Sinne werden die in einem Einsparkonzept enthaltenen Maßnahmen, die der Energieeffizienz dienen, zugrunde gelegt. Die Angaben zu insoweit weiteren erhaltenen staatlichen Beihilfen hat der Anspruchsberechtigte im Antrag zu tätigen (siehe § 5 Absatz 4).

## **Zu § 5 (Antrag auf Investitionsprämie)**

### **Zu Absatz 1**

Die Investitionsprämie wird nur auf Antrag des Anspruchsberechtigten gewährt. Der Antrag kann frühestens dann gestellt werden, wenn ein Anspruch nach diesem Gesetz entstanden ist. Wann der Anspruch entsteht, wird in Absatz 2 geregelt.

Der Antrag ist unabhängig von der Steuererklärung zu stellen. Die Antragstellung wird somit nicht an einen steuerlichen Veranlagungszeitraum gebunden, sodass der Antragsteller den Zeitpunkt der Antragstellung selbst bestimmen kann. Dies bietet den Anspruchsberechtigten die Möglichkeit, in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang nach der Durchführung begünstigter Investitionen die Investitionsprämie zu beantragen. Damit können schneller Liquiditätsvorteile geschaffen werden, als dies bei einer Beantragung erst nach Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres, in dem die Investition erfolgt ist, möglich wäre.

Um jedoch den mit der Antragstellung verbundenen Bürokratieaufwand sowohl für den Antragsteller als auch für die Finanzverwaltung in überschaubarem Umfang zu halten, wird festgelegt, dass die beantragte Bemessungsgrundlage mindestens 50 000 Euro betragen muss und je Antragsteller maximal zwei Anträge auf Festsetzung einer Investitionsprämie

nach diesem Gesetz zulässig sind. Dies trägt wesentlich zu einer Verfahrensvereinfachung bei.

### **Zu Absatz 2**

Absatz 2 definiert, wann der Anspruch auf Investitionsprämie nach diesem Gesetz entsteht. Danach entsteht der Anspruch im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung einer begünstigten Investition. Aufgrund der separaten Begünstigung von Anzahlungen auf Anschaffungskosten und Teilherstellungskosten einer nach dem 31. Dezember 2027 abgeschlossenen Investition entsteht der Anspruch insoweit abweichend in dem Zeitpunkt, in dem die Anzahlung auf Anschaffungskosten geleistet wurden oder Teilherstellungskosten entstanden sind.

### **Zu Absatz 3**

Die Antragstellung erfolgt ausschließlich elektronisch. Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu stellen (siehe § 87b Abgabenordnung - AO). Die amtlich vorgeschriebene Form der Antragstellung ist erforderlich, um alle erforderlichen Angaben und Erklärungen, die für die Entscheidung über die Investitionsprämie relevant sind, aufzunehmen. Das Bundesministerium der Finanzen wird in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder den Datensatz bestimmen.

Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung des Anspruchsberechtigten nach dem Einkommen zuständigen Finanzamt zu stellen. Eigenständig anspruchsberechtigte Mitunternehmenschaften stellen ihren Antrag bei dem für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt.

Nach den allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften der AO, die auf dieses Gesetz Anwendung finden (siehe § 11), wäre eine Antragstellung innerhalb der Festsetzungsfristen der AO und damit innerhalb von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres in dem der Anspruch entstanden ist, möglich (siehe §§ 169 ff. AO). Um dem mit dieser Fördermaßnahme verfolgten Ziel auch insoweit gerecht zu werden, dass die Förderung tatsächlich zu Liquiditätsvorteilen führt, sieht Absatz 3 eine Antragsfrist vor. Eine Förderung nach diesem Gesetz kann nur bis spätestens zum 31. Dezember 2029 und damit zwei Jahre nach Beendigung des Förderzeitraums beantragt werden. Bei dieser Frist handelt es sich um eine Ausschlussfrist. Bei späterer Antragstellung besteht ein Anspruch auf Förderung nicht mehr.

### **Zu Absatz 4**

Das jeweils zuständige Finanzamt hat den Antrag umfassend zu prüfen. Zur Prüfung der Fördervoraussetzungen muss der Antragsteller im Antrag alle Angaben tätigen, die zur Feststellung der Fördervoraussetzungen erforderlich sind. Hierbei handelt es sich um subventionserhebliche Tatsachen. Mit der Einreichung des Antrags gibt der Anspruchsberechtigte eine verbindliche Erklärung darüber ab, dass die Voraussetzungen vorliegen und von ihm eingehalten werden. Zu diesen verbindlich zu erklärenden Angaben gehören u.a. auch die Angaben zu weiteren Fördermitteln oder staatlichen Beihilfen sowie der Einhaltung der beihilferechtlichen Vorgaben des § 7.

Für den Fall, dass von Amts wegen einer abschließenden Prüfung aller Tatbestandsvoraussetzungen, die das Gesetz für die Festsetzung der Investitionsprämie vorsieht, anhand der vorhandenen Aktenlage nicht möglich ist, kann eine Außenprüfung nach §§ 193 ff. AO (siehe § 12) durchgeführt werden.

## **Zu Absatz 5**

Um die Richtigkeit der Angaben im Antrag zu gewährleisten und um sicherzustellen, dass die im Antrag aufgeführten Investitionen auch mit denen des Einsparkonzeptes identisch sind und die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 auch tatsächlich eingehalten wurden, wird als Nachweis zusätzlich zum Einsparkonzept eine schriftliche Bestätigung des Energieberaters oder des eigenen Energiemanagers, mit dessen Hilfe das Einsparkonzept erstellt wurde, gefordert. Damit wird die Finanzverwaltung von der eigenständigen Prüfung dieses Abgleichs entlastet.

## **Zu § 6 (Kumulierung mit anderen Förderungen oder staatlichen Beihilfen)**

### **Zu Absatz 1**

Neben der steuerlichen Förderung existieren in Deutschland bereits umfangreiche und bewährte Projektförderungen bzw. werden solche in Zukunft eingeführt, die ebenfalls auf die Förderung von Energieeffizienz-Investitionen bzw. Maßnahmen in den Umweltschutz abzielen. Während Projektförderungen grundsätzlich zum Ziel haben, spezielle wirtschaftliche Bereiche voranzutreiben, kann eine steuerliche Förderung dazu dienen, Umweltschutz-Investitionen in der Breite zu fördern und damit unmittelbar die ganz praktischen betrieblichen Erfordernisse von Unternehmen aufzunehmen. Darüber hinaus soll die themenoffene steuerliche Investitionsförderung dazu beitragen, dass auch solche Unternehmen eine Förderung erhalten, für die in der bisherigen Projektförderung keine passenden Fördermöglichkeiten bestehen. Die Investitionsprämie kann daher grundsätzlich neben der Projektförderung oder auch neben staatlichen Beihilfen gewährt werden.

### **Zu Absatz 2**

Aufgrund der beihilferechtlichen Begrenzung, sowohl der förderfähigen Aufwendungen als auch der Förderhöchstintensitäten, kann die Investitionsprämie aber nur dann gewährt werden, wenn die hiernach förderfähigen Aufwendungen nicht bereits durch andere Förderungen oder staatliche Beihilfen gefördert wurden. Die andererseits erforderliche Prüfung der Einhaltung beihilferechtlicher Grenzen ist im Rahmen der Festsetzung der Investitionsprämie durch die Finanzverwaltung nicht zu gewährleisten.

Die Gewährung der Investitionsprämie neben der Inanspruchnahme anderer Projektförderungen oder anderer Beihilfen findet daher seine Grenzen in einer Doppelförderung ein und desselben Wirtschaftsgutes. Das bedeutet, dass förderfähige Aufwendungen einer nach § 2 Absatz 1 begünstigten Investition nicht in die Bemessungsgrundlage für die Investitionsprämie einbezogen werden dürfen, wenn für diese bereits andere Förderungen oder staatliche Beihilfen beantragt oder bewilligt worden sind.

## **Zu § 7 (Anzuwendende Rechtsvorschriften der Europäischen Union)**

### **Zu Absatz 1**

Die Investitionsprämie stellt eine Beihilfe im Sinne des Artikels 107 AEUV dar und darf daher nur gewährt werden, wenn die Europäische Kommission feststellt, dass die Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist. Die Europäische Kommission kann staatliche Beihilfen zur Förderung der Entwicklung bestimmter Wirtschaftszweige in der Union als mit dem Binnenmarkt vereinbar erklären, soweit diese die Handelsbedingungen nicht in einer Weise verändern, die dem gemeinsamen Interesse zuwiderläuft. Zur Feststellung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem europäischen Markt müssen Beihilferegulungen bei der Europäischen Kommission angemeldet werden (Notifizierungspflicht). Die Europäische Kommission hat mit der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen



Union (im Folgenden Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung – AGVO)<sup>3</sup> eine Verordnung erlassen, auf deren Grundlage eine vorherige Anmeldung einer Beihilferegulierung gemäß Artikel 108 Absatz 3 AEUV unterbleiben kann, wenn die Beihilferegulierung vom Anwendungsbereich der AGVO umfasst ist. Das bedeutet, dass die Europäische Kommission eine Beihilfe als mit dem gemeinsamen Markt vereinbar betrachtet, wenn die Einhaltung der Voraussetzungen der AGVO durch die Beihilferegulierung sichergestellt werden. Ein offizielles Notifizierungsverfahren ist dann nicht erforderlich.

Beihilfen, die sowohl die allgemeinen als auch die für die betreffende Gruppe von Beihilfen geltenden besonderen Voraussetzungen der AGVO erfüllen, sind von der Anmeldepflicht nach Artikel 108 Absatz 3 AEUV freigestellt (Artikel 3 AGVO).

Der Gesetzestext verweist (deklaratorisch) nochmals ausdrücklich auf die Geltung des übergeordneten Unionsrechts und im Besonderen die einschlägigen Vorgaben der AGVO, die bei der Gewährung der Investitionsprämie zu beachten sind.

### **Zu Absatz 2 und Absatz 3**

Die Absätze 2 und 3 enthalten wesentliche Ausschlüsse und Einschränkungen, die sich ihrerseits aus dem spezifischen Anwendungsbereich der AGVO ergeben. Damit sind Beihilfen in diesen Bereichen auf der Grundlage der AGVO nicht zulässig. Das Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz muss daher diesen Ausschluss nachvollziehen. Die gesetzlichen Formulierungen beziehen sich dabei auf die Angabe der entsprechenden unionsrechtlichen Vorgaben der AGVO und sind auf der Grundlage dieser Normen und ggf. vorhandenen Auslegungshinweise der Europäischen Kommission zu bewerten. Auch wenn durch diese Zitierweise im Gesetz selbst nicht der vollständige Umfang von Ausschlussstatbeständen ersichtlich wird, stellt diese Verfahrensweise sicher, dass es sich hierbei nicht um nationale Einschränkungen handelt, die nach nationalen Gesichtspunkten auszulegen sind, sondern ausschließlich um Normierungen des europäischen Beihilferechts.

#### *Absatz 2*

Absatz 2 schließt Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne von Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe c und Artikel 2 Ziffer 18 der AGVO von der Anwendung dieses Gesetzes aus. Eine Investitionsprämie kann daher nur festgesetzt werden, wenn zum Zeitpunkt, in dem der Anspruch auf die Investitionsprämie entsteht, der Anspruchsberechtigte kein Unternehmen in Schwierigkeiten im Sinne des Artikels 2 Nummer 18 der AGVO ist.

Gemäß Artikel 2 Nummer 18 der AGVO sind Unternehmen in Schwierigkeiten, auf die mindestens einer der folgenden Umstände zutrifft:

- a. Im Fall einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (mit Ausnahme eines kleinen und mittleren Unternehmens, das seit weniger als drei Jahren existiert, oder – für die Zwecke der Förderfähigkeit für Risikofinanzierungsbeihilfen – ein kleines und mittleres Unternehmen, das die Bedingung des Artikels 21 Absatz 3 Buchstabe b erfüllt und nach der Sorgfaltspflicht durch den ausgewählten Finanzintermediär Risikofinanzierungsinvestitionen erhält), wenn mehr als die Hälfte seines gezeichneten Aktienkapitals infolge kumulierter Verluste verschwunden ist. Dies ist der Fall, wenn der Abzug der kumulierten Verluste aus den Rücklagen (und aller anderen Elemente, die im Allgemeinen als Teil der Eigenmittel der Gesellschaft betrachtet werden) zu einem negativen kumulativen Betrag führt, der die Hälfte des gezeichneten Grundkapitals übersteigt. Für die Zwecke dieser Bestimmung bezieht sich der Begriff „Gesellschaft mit beschränkter

---

<sup>3</sup> ABI. EU L 187 S. 1 vom 26.06.2014, zuletzt geändert durch Verordnung (EU) 2021/1237 der Kommission vom 23. Juli 2021 zur Änderung der Verordnung (EU) Nr. 651/2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABI L 270/39 vom 29.7.2021)

Haftung“ insbesondere auf die in Anhang I der Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates\* genannten Gesellschaftsformen und das „Aktienkapital“ umfasst gegebenenfalls jede Aktienprämie.

- b. Im Falle einer Gesellschaft, bei der zumindest einige ihrer Mitglieder unbeschränkt für die Verbindlichkeiten des Unternehmens haften (mit Ausnahme eines kleinen und mittleren Unternehmens, das seit weniger als drei Jahren besteht, oder für die Zwecke der Förderfähigkeit für Risikofinanzierungsbeihilfen eines kleinen und mittleren Unternehmens, das die Voraussetzung des Artikels 21 Absatz 3 Buchstabe b erfüllt und nach der Sorgfaltspflicht des ausgewählten Finanzintermediärs für Risikofinanzierungsinvestitionen qualifiziert ist), wenn mehr als die Hälfte seines in den Unternehmenskonten ausgewiesenen Kapitals infolge kumulierter Verluste verschwunden ist. Für die Zwecke dieser Bestimmung bezieht sich „eine Gesellschaft, bei der zumindest einige ihrer Gesellschafter unbeschränkt für die Schulden der Gesellschaft haften“, insbesondere auf die in Anhang II der Richtlinie 2013/34/EU genannten Arten von Gesellschaften.
- c. Das Unternehmen ist Gegenstand eines Insolvenzverfahrens oder erfüllt die im innerstaatlichen Recht vorgesehenen Voraussetzungen für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf Antrag seiner Gläubiger.
- d. Das Unternehmen hat eine Rettungsbeihilfe erhalten und der Kredit wurde noch nicht zurückgezahlt oder die Garantie ist noch nicht erloschen beziehungsweise das Unternehmen hat eine Umstrukturierungsbeihilfe erhalten und unterliegt immer noch einem Umstrukturierungsplan.
- e. Im Falle eines Unternehmens, das kein kleines und mittleres Unternehmen ist: In den letzten beiden Jahren
  - betrug der buchwertbasierte Verschuldungsgrad des Unternehmens mehr als 7,5 und
  - das anhand des EBITDA berechnete Zinsdeckungsverhältnis des Unternehmens lag unter 1,0.

Des Weiteren sind Beihilfen für bestimmte Wirtschaftsbereiche vom Anwendungsbereich der AGVO nicht umfasst. Aus diesem Grund besteht kein Anspruch auf Investitionsprämie nach diesem Gesetz für Unternehmen, wenn die Beihilfe die folgenden Bereiche betrifft (Artikel 1 Absatz 3 und Absatz 6 der AGVO):

- Fischerei- und Aquakultursektor im Anwendungsbereich der Verordnung (EU) Nr. 1379/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates.
- Sektor der landwirtschaftlichen Primärproduktion
- für die Primärerzeugung landwirtschaftlicher Erzeugnisse oder
- zur Erzeugung von Kernenergie.

### Absatz 3

Gemäß Artikel 1 Absatz 4 der AGVO findet die AGVO keine Anwendung, wenn in der jeweiligen freizustellenden Beihilferegelungen nicht ausdrücklich festgelegt ist, dass einem Unternehmen, das einer Rückforderungsanordnung aufgrund eines früheren Beschlusses der Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit einer von demselben Mitgliedstaat gewährten Beihilfe und ihrer Unvereinbarkeit mit dem Binnenmarkt nicht nachgekommen ist, keine Einzelbeihilfen gewährt werden dürfen. Mit Absatz 3 wird dieser Verpflichtung nachgekommen. Damit ist die Festsetzung der Investitionsprämie für ein Unternehmen nicht

zulässig, solange der Anspruchsberechtigte einer Rückforderungsanordnung aufgrund eines früheren Beschlusses der Kommission zur Feststellung der Unzulässigkeit/Unvereinbarkeit einer Beihilfe nicht nachgekommen ist (Artikel 1 Absatz 4 Buchstabe a AGVO sog. Deggendorf-Klausel). In dem Moment, in dem der Anspruchsberechtigte dieser Verpflichtung nachgekommen ist, steht einer Förderung nach diesem Gesetz – soweit die übrigen Voraussetzungen vorliegen – nichts mehr entgegen.

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

§ 8 bestimmt, dass die Investitionsprämie in einem gesonderten Festsetzungsbescheid festzusetzen ist. Da eine Beantragung der Investitionsprämie erst möglich ist, wenn der Anspruch auf Förderung entstanden ist (siehe § 5), erfolgt auch die Festsetzung erst, nachdem die begünstigten Investitionen abgeschlossen wurden. Eine Beantragung vor Investitionsbeginn ist nicht möglich. Die Festsetzung der Investitionsprämie ist nur zulässig, wenn alle mit diesem Gesetz vorgesehenen Voraussetzungen insgesamt erfüllt werden. Die Einhaltung der Voraussetzungen ist mit dem nach § 5 zu stellenden Antrag umfassend nachzuweisen und zu erklären.

Die Investitionsprämie wird innerhalb von einem Monat nach Bekanntgabe des Investitionsprämienbescheides unmittelbar an den Anspruchsberechtigten ausgezahlt. Der Anspruch auf Investitionsprämie kann abgetreten und verpfändet werden. Das schafft Liquiditätsvorteile und stärkt die Kreditwürdigkeit der anspruchsberechtigten Unternehmen.

Die Investitionsprämie wird aus dem Aufkommen an Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer ausgezahlt und mindert damit das jeweilige Steueraufkommen.

### **Zu § 9 (Ertragsteuerliche Behandlung der Investitionsprämie)**

Die Investitionsprämie wird erfolgsneutral im Unternehmen als Einlage vereinnahmt. Die Investitionsprämie ist somit als erfolgsneutrale Einnahme zu behandeln. Bei Kapitalgesellschaften ist die Investitionsprämie in der Gewinnrücklage zu erfassen.

Da es sich bei den nach § 2 begünstigten Investitionen zwingend um abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens handeln muss, unterliegen die geförderten Wirtschaftsgüter der Absetzung für Abnutzung nach § 7 EStG. Die mit der Investitionsprämie geförderten Wirtschaftsgüter sind nur mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu bewerten, die der Anspruchsberechtigte selbst, also ohne Berücksichtigung der Investitionsprämie aufgewendet hat. Da die Investitionsprämie immer zeitlich nach der Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Investition festgesetzt und ausgezahlt wird, ist der auf das jeweilige abzuschreibende Wirtschaftsgut entfallende Prämienbetrag nachträglich von den gebuchten Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen. Die Absetzung für Abnutzung erfolgt ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie um den um die Prämie geminderten Bewertungsansatz. Diese Minderung hat jedoch keinen Einfluss auf die Wahl der nach dem Einkommensteuergesetz zulässigen Abschreibungsmethode; d.h. die Absetzung für Abnutzung der geförderten Investitionen kann nach allen steuerlich zulässigen Abschreibungsmethoden erfolgen.

### **Zu § 10 (Anwendung der Abgabenordnung)**

Nach § 10 sind im Rahmen der Gewährung der Investitionsprämie alle Vorschriften der Abgabenordnung entsprechend anzuwenden. Dies gilt jedoch ausdrücklich nicht für Billigkeitsmaßnahmen nach § 163 AO. Das bedeutet, dass es keinen Ermessensspielraum bei der Gewährung der Investitionsprämie gibt. Die Investitionsprämie darf daher nicht niedriger oder höher festgesetzt werden, als dies nach dem Wortlaut des Gesetzes zulässig ist.

Mit dieser Regelung wird die nach der AGVO für Steuervergünstigungen erforderliche Voraussetzung umgesetzt, dass die Maßnahme einen auf objektiven Kriterien beruhenden

Anspruch auf die Beihilfe begründet, ohne dass es zusätzlich einer Ermessensentscheidung bedarf.

### **Zu § 11 (Verzinsung des Rückforderungsanspruchs)**

Eine zu Unrecht gezahlte Investitionsprämie kann durch Aufhebung oder Änderung des Investitionsprämienbescheids zurückgefordert werden. Für die Änderung oder Aufhebung eines Investitionsprämienbescheids sind gemäß § 10 die entsprechenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden.

Der Anspruch auf Rückforderung der Investitionsprämie ist nach § 11 in Verbindung mit § 238 Absatz 1 und § 239 AO zu verzinsen. Die Zinsen betragen damit für jeden vollen Monat 0,5 Prozent des auf volle 50 Euro abgerundeten Rückzahlungsbetrags. Die Frist für die Festsetzung der Zinsen beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Investitionsprämienbescheid aufgehoben oder geändert worden ist. Die Zinsen werden durch einen förmlichen Bescheid festgesetzt, der in der Regel mit dem Rückforderungsbescheid verbunden wird.

### **Zu § 12 (Verfolgung von Straftaten)**

Für die Investitionsprämie gelten die Strafvorschriften des § 370 Absatz 1 bis 4, der §§ 371, 375 Absatz 1 und des § 376 sowie die Bußgeldvorschriften der §§ 378, 379 Absatz 1 und 4 und der §§ 383 und 384 AO entsprechend. Für das Strafverfahren wegen einer Straftat nach Satz 1 sowie der Begünstigung einer Person, die eine solche Tat begangen hat, gelten die §§ 385 bis 408, für das Bußgeldverfahren wegen einer Ordnungswidrigkeit nach Satz 1 die §§ 409 bis 412 AO entsprechend. § 12 stellt sicher, dass die an eine Steuerhinterziehung anknüpfenden Vorschriften der Abgabenordnung – z. B. §§ 71 und 169 Absatz 2 Satz 2 AO – entsprechend gelten (vgl. Nummer 2.2 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 169 und die dort zitierte Rechtsprechung).

### **Zu § 13 (Bekanntmachungserlaubnis)**

§ 13 regelt die Möglichkeit, das Gesetz in der jeweils geltenden Fassung neu bekannt zu machen. Soweit für die Praxis Erläuterungen erforderlich sind, werden entsprechende Verwaltungsanweisungen erlassen. Diese Erlaubnis erleichtert es, im Falle späterer Änderungen des Gesetzestextes den konsolidierten Text neu bekannt zu machen.

### **Zu § 14 (Evaluierung)**

Die mit diesem Gesetz verfolgten Ziele sind sowohl nach den Vorgaben der subventionspolitischen Leitlinien der Bundesregierung als auch nach den einschlägigen Vorgaben des europäischen Beihilferechts zu evaluieren. Die Evaluierung sollte spätestens im Jahr 2029 und damit gegen Beendigung des Antragszeitraums erfolgen. Eine umfassende frühere Evaluierung erscheint vor dem Hintergrund der eingeräumten Wahlmöglichkeiten zur Antragstellung wenig zielführend zu sein; allenfalls könnten in früheren Jahren Zwischenevaluierungen vorgesehen werden. Erst nach Ablauf des Antragszeitraums im Jahr 2029 kann auf wissenschaftlicher Basis fundiert evaluiert werden, ob die Förderung ihr Ziel, die Investitionen in energieeffiziente Produktionsanlagen zu verstärken, auch erreichen konnte. In der Evaluierung ist zu prüfen, ob die Annahmen und Voraussetzungen dieser Regelung bestätigt beziehungsweise erfüllt werden und ob die Regelung in Bezug auf die Zielerreichung wirksam geworden ist.

Auf das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz findet die Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung Anwendung (Abl. EU vom 26. Juni 2014, L 187/1) [Aktualisierungsvorbehalt]. Bei Beihilferegelungen besteht gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a AGVO eine Pflicht, der Europäischen Kommission bereits mit Inkrafttreten der Regelung einen Evaluierungsplan vorzulegen (siehe zu § 15). Die Kommission muss

diesen Evaluierungsplan beschließen, was ebenfalls als Voraussetzung für die weitere Anwendung der AGVO auf dieses Gesetz gilt. Darüber hinaus ist die Anwendbarkeit der AGVO davon abhängig, dass der Europäischen Kommission ein Evaluierungsbericht vorzulegen ist, der im Einklang mit dem genehmigten Evaluierungsplan steht. Aus diesem Grund ist eine aussagefähige Evaluation nach den Vorgaben der EU-Kommission erforderlich. In diesem Plan werden Details zur späteren Evaluierung festgelegt.

### **Zu § 15 (Anwendungsregelung)**

Beihilferegulungen, die auf der Grundlage der AGVO erlassen werden, werden gemäß Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a AGVO zunächst nur für sechs Monate nach ihrem Inkrafttreten von der Notifizierungspflicht freigestellt. Die zeitlich darüber hinaus gehende Anwendbarkeit der AGVO ist von einer Entscheidung der Europäischen Kommission (KOM) nach Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a AGVO abhängig. Die Kommission kann beschließen, dass die AGVO für einen längeren Zeitraum für eine Beihilferegulung gilt, nachdem sie den entsprechenden Evaluierungsplan genehmigt hat. Hat die Kommission die Anwendung der AGVO in Bezug auf die Investitionsprämie über die ersten sechs Monate hinaus verlängert, so kann die danach freigestellte nationale Beihilferegulung bis zum Ende der Geltungsdauer der AGVO in der jeweils geltenden Fassung Anwendung finden, sofern der Europäischen Kommission im Einklang mit dem von der Kommission genehmigten Evaluierungsplan ein Evaluierungsbericht vorgelegt wird.

#### **Zu Absatz 1**

Aus diesem Grund ist in § 15 eine gesonderte Anwendungsregelung vorzusehen. Diese Regelung soll sicherstellen, dass die Anwendung des Investitionsprämienengesetz auf der Basis der AGVO über den anfänglichen Freistellungszeitraum von sechs Monaten nur dann ununterbrochen möglich ist, wenn die Europäische Kommission den Evaluierungsplan genehmigt hat. Im Einklang mit den Vorschriften des Artikel 1 Absatz 2 Buchstabe a der AGVO wird daher bestimmt, dass das Gesetz solange anwendbar ist, wie die Freistellungsbedingungen der AGVO oder eines Rechtsaktes, der an die Stelle der AGVO tritt, wirksam sind.

Die aktuelle Fassung der AGVO hat aus heutiger Sicht eine Geltungsdauer bis zum 31. Dezember 2026. Die Anwendbarkeit des Gesetzes ist – unabhängig vom festgelegten Förderzeitraum in § 3 – daher zunächst auf den Geltungszeitraum der AGVO begrenzt. Soweit die Europäische Kommission einen Rechtsakt erlässt, der die geltende Fassung der AGVO ergänzt oder ersetzt, kann das vorliegende Gesetz auf der Basis der dann geltenden Rechtsgrundlage aber auch weiterhin angewandt werden, wenn die dann einschlägigen Freistellungsbedingungen erfüllt werden. Soweit aufgrund zukünftiger Änderungen der AGVO oder eines Rechtsaktes, der die AGVO ersetzt, Voraussetzungen dieses Gesetzes geändert werden müssen, um an die geänderten Freistellungsbedingungen angepasst zu werden, wäre dies dem Gesetzgeber zum Beschluss vorzulegen.

#### **Zu Absatz 2**

Absatz 2 legt fest, dass der Tag des Beschlusses der Europäischen Kommission über den Evaluierungsplan vom Bundesministerium der Finanzen im Bundesgesetzblatt Teil I bekannt zu machen ist.

Das Bundesministerium der Finanzen müsste auch für den Fall, dass die Freistellungsbedingungen für die Anwendung des Gesetzes auf der Basis der AGVO nicht mehr vorliegen, dies durch eine gesonderte Mitteilung im Bundesgesetzblatt bekannt machen. Eine solche Mitteilung würde die Anwendbarkeit des Gesetzes ausschließen, wodurch ab diesem Zeitpunkt keine Investitionsprämien mehr festgesetzt werden dürften. Diese Verpflichtung besteht jedoch nur für den Fall, dass die gesetzlichen Voraussetzungen dieses

Gesetzes nicht mit den jeweils geltenden Freistellungsvoraussetzungen der jeweils gültigen AGVO in Einklang gebracht werden können.

## **Zu Artikel 2 (Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2023])**

### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Aufhebung des Abschnitts XVI. Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse einschl. der §§ 123 bis 126 EStG angepasst.

### **Zu Nummer 2 (Abschnitt XVI – Überschrift)**

Als Folgeänderung zur Aufhebung der §§ 123 bis 16 EStG wird auch die Überschrift zu Abschnitt XVI gestrichen.

### **Zu Nummer 3 (§§ 123 bis 126 – aufgehoben –)**

Auf die Besteuerung der Dezemberhilfe wird angesichts der Vollzugsaufwände der Finanzverwaltung und der zu erwartenden Steuermehreinnahmen verzichtet. Die Regelungen werden daher ersatzlos gestrichen.

Die Entlastungen der sogenannten „Dezemberhilfe 2022“ sind für bestimmte Einkommensgruppen für den Veranlagungszeitraum der Erteilung der konkreten Abrechnung als sonstige Einkünfte in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Eine Einstiegs- und Milde-  
rungszone vermeidet Belastungssprünge. Automatisierte Kontrollmittlungsverfahren waren wegen der dafür erforderlichen umfangreichen rechtlichen und technischen Vorbereitungen bei den Verpflichteten nicht zeitnah verfügbar. Der dann für den Steuervollzug erforderliche personelle Aufwand für die Sicherstellung des „sozialen Ausgleichs“ ginge zu Lasten anderer höher priorisierte Aufgaben.

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

### **Zu Nummer 1 (§ 6)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 6 Absatz 2 Satz 1)**

Gegenwärtig können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 bis 6 EStG an deren Stelle tretende Wert von abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, im Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 800 Euro nicht überschreitet.

Die Regelungen zur Abschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter werden verbessert und damit Investitionsanreize gesetzt.

Nach der Neuregelung ist eine Sofortabschreibung abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, möglich, wenn deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der an deren Stelle tretende Wert 1 000 Euro nicht übersteigen. Durch diese Steuerentlastung wird ein positiver Liquiditätseffekt für Unternehmen erzielt und es werden Freiräume für neue Investitionen geschaffen.

#### **Zu Buchstabe b (§ 6 Absatz 2a Satz 1 und Satz 2)**

Nach der bestehenden Regelung kann für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, ein Sammelposten im

Wirtschaftsjahr der Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Wirtschaftsguts oder der Eröffnung des Betriebs gebildet werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder der nach § 6 Absatz 1 Nummer 5 bis 6 EStG an deren Stelle tretende Wert für das einzelne Wirtschaftsgut 250 Euro, aber nicht 1 000 Euro übersteigen. Der Sammelposten ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren gleichmäßig gewinnmindernd aufzulösen.

Die Anhebung der Betragsgrenze von 1 000 Euro auf 5 000 Euro und die Verringerung der Auflösungsdauer von fünf Jahren auf drei Jahre für den Sammelposten bedeutet eine echte Entlastung von Bürokratie ohne weitere Dokumentationspflichten zu generieren. Die Wirtschaftsgüter, die in einem Sammelposten zusammengefasst werden, müssen nicht in einem gesonderten Verzeichnis erfasst werden. Der Zugang dieser Wirtschaftsgüter wird lediglich buchmäßig erfasst. Mit der Neuregelung des Sammelpostens werden zudem Streitfragen hinsichtlich der Abschreibungsdauer der betroffenen Wirtschaftsgüter vermieden.

### **Zu Nummer 2 (§ 7g Absatz 5)**

Die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 EStG beträgt derzeit bis zu 20 Prozent der Investitionskosten und gilt für Betriebe, die die Gewinngrenze von 200 000 Euro im Jahr, das der Investition vorangeht, nicht überschreiten. Die Sonderabschreibung kann unabhängig von der Inanspruchnahme eines Investitionsabzugsbetrags geltend gemacht werden und beliebig auf das Jahr der Anschaffung oder Herstellung und den folgenden vier Jahren verteilt werden.

Aufgrund der anhaltenden wirtschaftlichen Belastungen und Verwerfungen wird als konjunkturstützende begleitende Maßnahme die Sonderabschreibung nach § 7g Absatz 5 EStG auf bis zu 50 Prozent angehoben.

Die Anhebung der Sonderabschreibung auf 50 Prozent fördert die schnellere Refinanzierung und schafft über diesen Mechanismus unternehmerische Vorteile und Investitionsanreize, die zu einer nötigen Stabilisierung und der Transformation der Wirtschaft beitragen können.

### **Zu Nummer 3 (§ 10 Absatz 1 Nummer 2 Satz 3)**

Auszahlungen zur Abfindung einer Kleinbetragsrente zu Beginn der Auszahlungsphase eines zertifizierten Basisrentenvertrages sind bereits nach geltendem Recht zulässig. Wenn ein sich bereits in der Auszahlungsphase befindender Basisrentenvertrag anlässlich der Durchführung eines Versorgungsausgleichs zu Lasten der ausgleichspflichtigen Person geteilt wird, reduziert sich die der ausgleichspflichtigen Person zustehende laufende Rentenzahlung. Bei der Basisrente wird – analog zur Riester-Rente – zukünftig auch während der Auszahlungsphase die Abfindung einer Kleinbetragsrente ermöglicht, wenn die bisherige Rente aufgrund der Durchführung des Versorgungsausgleichs den Wert einer Kleinbetragsrente erreicht oder diesen Wert unterschreitet. Die Regelung ist ein Beitrag zur Steuervereinfachung, da Aufwand für die Auszahlung von Kleinstbeträgen vermieden wird.

### **Zu Nummer 4 (§ 19 Absatz 2 Satz 3)**

Nach § 19 Absatz 2 EStG bleibt von Versorgungsbezügen ein nach einem Prozentsatz ermittelter und auf einen Höchstbetrag begrenzter Versorgungsfreibetrag sowie ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (Freibeträge für Versorgungsbezüge) steuerfrei. Der jeweils anzuwendende Prozentsatz verringert sich seit 2005 im Gleichklang zur schrittweisen Anhebung des der Besteuerung unterliegenden Anteils (Besteuerungsanteil) von Leibrenten und anderen Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung, der landwirtschaftlichen Alterskasse, berufsständischen Versorgungseinrichtungen und Basisrentenverträgen (sog. Basisversorgung) gemäß § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG im Zuge der Überführung dieser Einkünfte in die vollständige nachgelagerte

Besteuerung bis 2040. Aufgrund des mit diesem Gesetz umzusetzenden langsameren Anstiegs des Besteuerungsanteils der Renten aus der Basisversorgung (dazu Nummer 5) wird diese Änderung im Bereich der Freibeträge für Versorgungsbezüge nachgezeichnet. Beginnend mit dem Jahr 2023 wird der anzuwendende Prozentwert zur Bemessung des Versorgungsfreibetrages nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 Prozentpunkten, sondern nur noch in jährlichen Schritten von 0,4 Prozentpunkten verringert. Der Höchstbetrag sinkt ab dem Jahr 2023 um jährlich 30 Euro und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag um jährlich 9 Euro. Kongruent mit der vollständigen Umsetzung der nachgelagerten Besteuerung im Bereich der Alterseinkünfte aus der Basisversorgung sind die Freibeträge für Versorgungsbezüge damit im Jahr 2058 vollständig abgeschmolzen. Versorgungsbezüge fließen in der Folge bei einem Versorgungsbeginn ab 2058 vollständig in die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG ein.

Zur erstmaligen Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren siehe unter Nummer 10 Buchstabe c.

### **Zu Nummer 5 (§ 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3)**

Mit der Regelung wird die zweite im Koalitionsvertrag für die 20. Legislaturperiode zwischen der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands (SPD), BÜNDNIS 90 / DIE GRÜNEN und der Freien Demokratischen Partei (FDP) vereinbarte Maßnahme zur Vermeidung einer zukünftigen „doppelten Besteuerung“ von Renten aus der Basisversorgung umgesetzt. Die Regelung zielt darauf ab, dass der Besteuerungsanteil beginnend mit der Kohorte 2023 um jährlich nur noch einen halben Prozentpunkt ansteigt.

Die mit dem Alterseinkünftegesetz im Jahr 2005 begonnene Umstellung der Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung auf die nachgelagerte Besteuerung beinhaltet u. a., dass der in Abhängigkeit des Jahres des Rentenbeginns anzuwendende Besteuerungsanteil ab dem Jahr 2020 jährlich um einen Prozentpunkt ansteigt. Nach der bisherigen Regelung wären danach Leibrenten und andere Leistungen aus der Basisversorgung erstmals ab der Kohorte 2040 vollständig als steuerpflichtige sonstige Einkünfte nach § 22 EStG zu berücksichtigen. Mit der Änderung wird beginnend ab dem Jahr 2023 der Anstieg des Besteuerungsanteils für jeden neuen Renteneintrittsjahrgang auf einen halben Prozentpunkt jährlich reduziert. Für die Kohorte 2023 beträgt demnach der maßgebliche Besteuerungsanteil anstatt 83 Prozent nur noch 82,5 Prozent und erreicht nach seinem kontinuierlichen jährlichen Aufwuchs erstmals für die Kohorte 2058 100 Prozent. Der im Jahr 2005 begonnene Übergangszeitraum zur vollständigen nachgelagerten Besteuerung von Renten aus der Basisversorgung wird somit bis zum Jahr 2058 verlängert.

Die Änderung ist vor dem Hintergrund der Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. Mai 2021 (Aktenzeichen X R 20/19 und X R 33/19) erforderlich. Der BFH hat in seinen Urteilen erstmals die Berechnungsparameter für die Ermittlung einer sogenannten „doppelten Besteuerung“ von Renten aus der Basisversorgung definiert und damit die Kriterien für die Feststellung einer möglichen „doppelten Besteuerung“ von Altersvorsorgeaufwendungen und der aus diesen Aufwendungen resultierenden Rentenleistungen vorgegeben. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, dafür Sorge zu tragen, dass es in keinen Fall zu einer „doppelten Besteuerung“ kommt. Um für zukünftige Rentengänge das Risiko einer „doppelten Besteuerung“ zu minimieren, wird mit dem vorliegenden langsameren Anstieg des Besteuerungsanteils ein weiterer wichtiger Schritt umgesetzt. Die vorliegende Anpassung des § 22 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa Satz 3 EStG folgt damit dem mit dem Jahressteuergesetz 2022 bereits umgesetzten Entfall der prozentualen Begrenzung für Altersvorsorgeaufwendungen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs ab dem Jahr 2023 und wird dazu beigetragen, eine „doppelte Besteuerung“ von Renten aus der Basisversorgung für zukünftige Renteneintrittsjahrgänge zu vermeiden oder abzumildern.

Die vorliegende Anpassung sowie die bereits umgesetzte Anpassung des Sonderausgabenabzugs in § 10 Absatz 3 Satz 6 EStG werden jedoch nicht ausreichen, um „doppelte



Besteuerungen“ für alle zukünftige Rentenkohorten vollständig zu vermeiden. Zudem greifen diese beiden Anpassungen erst ab dem Jahr 2023 und entfalten daher ihre Wirkung erst für Rentengänge ab 2023. Zur vollständigen Vermeidung einer „doppelten Besteuerung“ sowohl für zukünftige Rentenkohorten, aber auch zur Beseitigung von gegebenenfalls im Einzelfall bereits eingetretener „doppelter Besteuerung“ in Bestandsrentenfällen sind weitere Regelungen erforderlich, die zeitnah in einem dritten Schritt gesetzlich geregelt werden.

### **Zu Nummer 6 (§ 24a Satz 5)**

Mit der Regelung wird der verlangsamte Anstieg des Besteuerungsanteils (dazu Nummer 5) im Bereich des Altersentlastungsbetrags nachvollzogen. Die Vorschrift bezweckt ab dem Kalenderjahr nach Vollendung des 64. Lebensjahres die Entlastung bestimmter Einkünfte, die in voller Höhe in die Ermittlung der Summe der Einkünfte einfließen. Die bisherige Regelung sieht im Gleichklang mit der schrittweisen Überführung von Leibrenten und anderen Leistungen aus der Basisversorgung in die vollständige nachgelagerte Besteuerung die Abschmelzung des maßgebenden Prozentsatzes dieser Einkünfte sowie des Höchstbetrags für jede neue Kohorte bis zum Jahr 2040 vor. Mit der Anpassung wird beginnend mit dem Jahr 2023 der anzuwendende Prozentsatz nicht mehr in jährlichen Schritten von 0,8 Prozentpunkten, sondern nur noch in jährlichen Schritten von 0,4 Prozentpunkten verringert. Der Höchstbetrag sinkt beginnend mit dem Jahr 2023 um jährlich 19 Euro anstatt bisher 38 Euro.

Zur erstmaligen Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren siehe unter Nummer 10 Buchstabe c.

### **Zu Nummer 7 (§ 34a)**

#### *Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung*

Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG wird durch eine Reihe von Maßnahmen auch für diejenigen Unternehmer eröffnet, deren Einkünfte nicht dem Spitzensteuersatz unterliegen:

- Der begünstigungsfähige Gewinn wird um die gezahlte Gewerbesteuer und die Beträge, die zur Zahlung der Einkommensteuer nach § 34a Absatz 1 EStG entnommen werden, erhöht. Damit steht künftig ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.
- Die Verwendungsreihenfolge wird verbessert. Nunmehr können steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden. Dies gilt für solche steuerfreien und tarifbesteuerten Gewinne, die nach dem 31. Dezember 2023 im Unternehmen belassen wurden.

Durch diese Maßnahmen wird die steuerliche Belastung nicht entnommener Gewinne von Personenunternehmen insbesondere auch des standorttreuen Mittelstands vermindert und die Eigenkapitalbildung dieser Unternehmen erheblich verbessert. Mit den Erleichterungen bei der Nachversteuerung wird die Belastungsneutralität zur Besteuerung von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern weiterhin gewährleistet und gestärkt. Darüberhinaus wird Gestaltungsmodellen entgegengetreten, die der Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG entgegenlaufen.

#### *§34a Absatz 1 Satz 3*

Der erstmalige Antrag nach § 34a Absatz 1 Satz 2 EStG unterliegt keiner Frist und kann deshalb bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids, bei einer

Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist gestellt werden.

In der Praxis sind Fälle bekannt geworden, in denen erst nach Abschluss einer Betriebsprüfung im Rahmen der Aufhebung des Vorbehaltes der Nachprüfung erstmalig eine Antragstellung nach § 34a EStG erfolgt. Die hierdurch ausgelösten, geminderten Einkommensteuerfestsetzungen führen zu teils hohen Erstattungszinsfestsetzungen nach § 233a AO. Zur Vermeidung entsprechender Gestaltungsmöglichkeiten bei nachträglicher Antragsstellung wird daher auf die Anwendung von § 233a Absatz 2a AO verwiesen.

#### *§ 34a Absatz 2*

Bei der Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns wird der nach § 4 Absatz 1 oder § 5 EStG ermittelte Gewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und um die Entnahmen zur Zahlung der Steuer nach § 34a Absatz 1 EStG erhöht. Damit steht den Unternehmern nunmehr ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung.

Weitere außerbilanzielle Gewinnkorrekturen erhöhen den Begünstigungsbetrag hingegen nicht. Sie stellen im Gegensatz zur Gewerbesteuer keine öffentliche Abgabe dar, der sich der Unternehmer nicht entziehen kann. Dies lässt eine unterschiedliche Beurteilung gegenüber anderen dem Grunde oder der Höhe nach nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben zu.

§ 34a Absatz 2 Satz 2 EStG enthält eine Fiktion, wonach Entnahmen vorrangig bis zur Höhe der Einkommensteuer im Sinne des § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG und des darauf entfallenden Solidaritätszuschlags als zur Zahlung dieser Beträge verwendet gelten. Die Einfügung des § 34a Absatz 2 Satz 2 EStG steht im Zusammenhang mit den Anpassungen in § 34a Absatz 2 Satz 1 EStG und entbindet den Steuerpflichtigen vom Nachweis, ob und in welcher Höhe Entnahmen zum Zweck der Tilgung der Steuern für begünstigt besteuerte, nicht entnommene Gewinne eingesetzt werden.

#### *§ 34a Absatz 4*

Ab Veranlagungszeitraum 2025 ist erstmals ein nachversteuerungsfreier Entnahmebetrag (sog. Altrücklagen) zu ermitteln. Dieser setzt sich aus den steuerfreien Gewinnen und den tarifbesteuerten thesaurierten Gewinnen zusammen. Das nachversteuerungsfreie Entnahmenvolumen zum Ende des Veranlagungszeitraums ist jährlich gesondert festzustellen; für solche Unternehmen, die § 34a EStG noch gar nicht oder in diesem Veranlagungszeitraum nicht beantragt haben, allerdings nur auf Antrag. Dies ermöglicht es (Mit-)Unternehmern vor der erstmaligen Inanspruchnahme ein nachversteuerungsfreies Entnahmenvolumen aufzubauen, welches dann zu einem späteren Nachversteuerungstermin führen kann. Es gilt ab Veranlagungszeitraum 2025 vorrangig vor dem nachversteuerungspflichtigen Betrag als entnommen (vgl. Begründung zu § 34a Absatz 5 EStG). Somit kommt es in diesen Fällen – abweichend von der Vorgängerregelung – durch die nunmehr zugunsten der Unternehmer verbesserte Verwendungsreihenfolge (steuerfreie Gewinne und Altrücklagen vor nachversteuerungspflichtigen Gewinnen) deutlich später zu einer Nachversteuerung. Diese Maßnahme erleichtert die Eigenkapitalbildung weiter und führt zur wirtschaftlichen Stärkung der Unternehmen.

#### *§ 34a Absatz 5*

§ 34a Absatz 5 EStG enthält eine Regelung zur Ermittlung des verbrauchten nachversteuerungsfreien Entnahmenvolumens zum Ende des Veranlagungszeitraums. Das nachversteuerungsfreie Entnahmenvolumen nach § 34a Absatz 4 EStG ist um das verbrauchte nachversteuerungsfreie Entnahmenvolumen zu kürzen. Das verbrauchte nachversteuerungsfreie Entnahmenvolumen ist die Differenz zwischen dem positiven Saldo aus Entnahmen und Einlagen und dem Gewinn des aktuellen Jahres.

### § 34a Absatz 6

§ 34a Absatz 6 EStG enthält die Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags. Eine Nachversteuerung ist künftig erst vorzunehmen, wenn das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen im Sinne von § 34a Absatz 4 EStG vollständig ausgeschöpft ist. Durch die veränderte Verwendungsreihenfolge wird die Eigenkapitalbildung in den Unternehmen nunmehr deutlich erleichtert. Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt zur Wahrung der Rechtsformneutralität zwischen Personengesellschaften und Körperschaften weiterhin 25 Prozent.

### § 34a Absatz 8

Scheidet ein Mitunternehmer aus einer Mitunternehmerschaft aus und wächst in der Folge den oder dem verbleibenden Gesellschafter das Vermögen des Ausgeschiedenen zu, kann dies unentgeltlich oder entgeltlich erfolgen. Im Fall des unentgeltlichen Ausscheidens treten die Rechtsfolgen des § 6 Absatz 3 EStG ein. Aus diesem Grund wird in Absatz 8 Satz 1 Nummer 3 EStG klarstellend eine Regelung aufgenommen, die auch bei den Nachversteuerungstatbeständen die zivilrechtliche Anwachsung (§ 738 BGB) im Fall der Unentgeltlichkeit den Fällen der unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Absatz 3 EStG gleichstellt.

Zudem wurde ein weiterer Fall der Nachversteuerung aufgenommen.

In § 34a Absatz 8 Satz 2 EStG wird der Umfang der Nachversteuerung für die Fälle geregelt, in denen nur Teilbetriebe, Teile von Einzelunternehmen oder Teilmitunternehmeranteile entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden. Dazu gehören die Fälle

- der entgeltlichen Mitunternehmerteilanteilsveräußerung und der entgeltlichen Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen (§ 34a Absatz 8 Satz 2 Nummer 1 EStG),
- der Einbringung eines Teilbetriebs oder Teil eines Mitunternehmeranteils nach § 20 UmwStG in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (§ 34a Absatz 8 Satz 2 Nummer 2 EStG),
- der unentgeltlichen Übertragung eines Teilbetriebs, Teils eines Einzelunternehmens oder Teil eines Mitunternehmeranteils (auch an Untergesellschaften) nach § 6 Absatz 3 EStG auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse.

In den oben genannten Fällen ist eine quotale Nachversteuerung nach Maßgabe des Verhältnisses des gesamten Kapitalkontos zum veräußerten Teil des Kapitals durchzuführen. Folgerichtig regelt § 34a Absatz 8 Satz 3 EStG, dass in diesen Fällen anteilig auch das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen nach § 34a Absatz 4 EStG untergeht

### § 34a Absatz 9

Nur in den Fällen der unentgeltlichen Betriebsübergabe nach § 6 Absatz 3 EStG hatte der Rechtsnachfolger bisher den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. In den Fällen der unentgeltlichen Aufnahme in ein bestehendes Einzelunternehmen und der unentgeltlichen Übertragung eines Teilmitunternehmeranteils verblieb der nachversteuerungspflichtige Betrag beim bisherigen (Mit-)Unternehmer. Diese Regelung war jedoch missbrauchsanfällig. So konnte der bisherige (Mit-)Unternehmer durch Beibehaltung eines geringfügigen Mitunternehmeranteils den nachversteuerungspflichtigen Betrag in voller Höhe behalten. Dies hatte jedoch in vielen Fällen zur Folge, dass aufgrund der Geringfügigkeit des verbleibenden Mitunternehmeranteils beim bisherigen (Mit-)Unternehmer eine Nachversteuerung praktisch unmöglich war. Nunmehr regelt § 34a Absatz 9 Satz 2 EStG, dass in den Fällen einer unentgeltlichen Aufnahme eines Mitunternehmers in ein bestehendes Einzelunternehmen und der unentgeltlichen Teilanteilsübertragung auch der

nachversteuerungspflichtige Betrag quotaal auf den Rechtsnachfolger übergeht. Gleiches gilt für das nachversteuerungsfreie Entnahmevermögen. Zur Berechnung der Übertragungsquote ist das Betriebsvermögen des Einzelunternehmens oder des Betriebsvermögens der Mitunternehmerschaft zugrunde zu legen. Hierzu gehören insbesondere alle Kapitalkonten des Rechtsvorgängers. Gleiches gilt in den Fällen, in denen Teilmitunternehmeranteile nach § 24 UmwStG zu Buchwerten in eine Mitunternehmerschaft eingebracht werden.

#### *§ 34a Absatz 11*

Redaktionelle Anpassung der Feststellungsregelungen aufgrund der Einführung des nachversteuerungsfreien Entnahmevermögens.

#### *§ 34a Absatz 13*

§ 34a Absatz 13 EStG normiert die Änderungsmöglichkeit des Bescheids über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei Änderung des Einkommensteuerbescheids. Nunmehr wird auch eine Änderungsmöglichkeit in die andere Richtung ergänzt. Dies stellt sicher, dass bei Änderungen der gesonderten Feststellung hinsichtlich der Höhe des nachversteuerungspflichtigen Betrags auch eine Anpassung der Nachversteuerung im bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid vorgenommen werden kann.

#### **Zu Nummer 8 (§ 37)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 37 Absatz 3)**

##### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 37 Absatz 3 Satz 5 – aufgehoben –)**

Durch die Aufhebung des § 37 Absatz 3 Satz 5 EStG kann die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG nunmehr bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden. Dadurch wird die Liquidität der Unternehmen verbessert und die Bildung von Eigenkapital in thesaurierenden Unternehmen weiter erleichtert.

##### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 37 Absatz 3 Satz 9 und 10)**

Es handelt sich um redaktionelle Folgeanpassungen an die Aufhebung des Satzes 5.

##### **Zu Buchstabe b (§ 37 Absatz 5 Satz 2)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeanpassung an die Aufhebung des Absatzes 3 Satz 5.

#### **Zu Nummer 9 (§ 50c)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 und Satz 2 – neu –)**

Mit dem Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) wurde eine Freigrenze in Höhe von 5 000 Euro in § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG eingeführt. Die Vorschrift eröffnet dem Vergütungsschuldner die Möglichkeit, unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug abzusehen. Diese kumulativ zu erfüllenden Voraussetzungen sind:

- Vorliegen von Einkünften i. S. des § 50a Absatz 1 Nummer 3 (Einkünfte im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2, 3, 6 und 9 EStG, soweit von Nummer 3 erfasst; bspw. Vergütungen für die Überlassung der Nutzung von Rechten)

- Der Besteuerung dieser Einkünfte entgegenstehende abkommensrechtliche Vorschriften – in vielen DBA mit Industriestaaten verzichtet Deutschland entsprechend Artikel 12 der deutschen Verhandlungsgrundlage für DBA 2013 auf die Besteuerung inländischer Einkünfte ausländischer Lizenzgeber
- Kein Überschreiten des Betrags von 5 000 Euro (Betrag inkl. der abzuführenden Steuer nach § 50a EStG) der dem jeweiligen beschränkt Steuerpflichtigen in demselben Kalenderjahr vom Vergütungsschuldner zugeflossenen Vergütungen. Bei Vorliegen einer Nettovereinbarung ist entsprechend dem jeweiligen Reststeuersatz hochzurechnen. Der so hochgerechnete Wert ist an der Freigrenze zu messen.

In erster Linie erfasst diese Vorschrift in der Praxis Vergütungsschuldner mit wechselnden, gering vergüteten Gläubigern, etwa Zahlungen von Verlagen oder von Rundfunksendern für Bildrechteüberlassung. Die Regelung zielt darauf ab, den mit dem Erstattungs- oder Freistellungsverfahren verbundenen administrativen Aufwand insbesondere für die Vergütungsgläubiger zu reduzieren, indem in diesen Fällen mit geringem steuerlichem Risiko auf eine Vorabprüfung durch die Finanzverwaltung verzichtet wird. Durch das weiterhin bestehende Erfordernis einer Steueranmeldung (in Höhe von 0 Euro) wird sichergestellt (vgl. § 50c Absatz 2 Satz 2 EStG), dass die Finanzverwaltung jeden Fall ex post einer Kontrolle unterziehen kann.

Die praktischen Erfahrungen des mit der Durchführung des Steuerabzug betrauten Bundeszentralamt für Steuern (§ 16 AO i. V. mit § 5 Absatz 1 Nummer 12 FVG) zeigen, dass von der Möglichkeit des § 50c Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG bisher nur in geringem Umfang Gebrauch gemacht wird. Dies wird von Vergütungsschuldnern insbesondere damit begründet, dass die gegenwärtig geltende Grenze von 5 000 Euro im Jahr zu niedrig ist und es bei wiederholten unterjährigen Zahlungen an denselben Vergütungsgläubiger zu einem Überschreiten der Freigrenze kommt, mit der Folge, dass alle Zahlungen rückwirkend einem Abzug zu unterwerfen sind. Dies macht das Verfahren unattraktiv, insbesondere, wenn, wie in der Praxis häufig, die unterjährigen Zahlungen aufgrund laufender Aufträge nicht endgültig abschätzbar sind. Dies gilt umso mehr, da der Vergütungsschuldner nach den Regelungen des § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG haftet. Der insbesondere auch durch die rückwirkende Verpflichtung entstehende Verwaltungsaufwand und die beim Vergütungsschuldner verbleibenden Risiken, mehr Steuern abführen zu müssen, als der Wert der zuletzt an den Vergütungsgläubiger zu zahlenden Vergütung, führen dazu, dass die Regelung nicht genutzt wird. Damit wird die beabsichtigte administrative Entlastungswirkung dieser gesetzlichen Regelung zu einem nicht unerheblichen Teil verfehlt.

Es ist daher beabsichtigt, die Grenze von 5 000 Euro auf 10 000 Euro anzuheben und die Freigrenze ohne eine Nacherhebungspflicht für vorherige Zahlungen auszugestalten.

Die Anhebung der bisherigen Grenze von 5 000 Euro auf 10 000 Euro soll es mehr Vergütungsschuldnern als bisher ermöglichen, die vereinfachende Regelung zu nutzen, und den Verwaltungsaufwand für die Vergütungsgläubiger und die Finanzverwaltung zu reduzieren. Das steuerliche Ausfallrisiko ist marginal und mit Blick auf eine effiziente Verwaltung, die sich auf Fälle konzentriert, bei denen mit einem beträchtlichen Steueraufkommen zu rechnen ist, vertretbar. Erstens hat das BZSt durch die weiterhin bestehende Pflicht der Vergütungsschuldner zur Abgabe einer Steueranmeldung die Möglichkeit, das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelfall nachzuprüfen und die Steuer nachzufordern, zweitens können die Anmeldungen auch im Rahmen von Außenprüfungen bei den in aller Regel inländischen Vergütungsschuldnern überprüft werden und drittens besteht ein Steuerausfallrisiko in Form des Nichtbestehens der Entlastungsvoraussetzungen von max. 1 500 Euro (10 000 Euro x 15 Prozent Steuersatz) je Vergütungsgläubiger, welches eine Rücknahme der Prüfung seitens der Finanzverwaltung rechtfertigt. Dadurch, dass der Vergütungsschuldner nach § 50a Absatz 5 Satz 5 EStG in Haftung genommen werden kann, besteht ein weiterer Sicherungsmechanismus. Es erscheint daher mit Blick auf die

Zielsetzung der bestehenden Freigrenze angemessen, eine Erhöhung von 5 000 Euro auf 10 000 Euro vorzunehmen.

Weiter soll durch die Anfügung eines neuen Satzes am Ende der Nummer 2 klargestellt werden, dass das Überschreiten der Freigrenze nur dazu führt, dass für die Vergütung, mit der die Freigrenze überschritten wird, eine Steuer auf den Gesamtbetrag dieser Vergütung einzubehalten und abzuführen ist. Bei Vergütungen, die nicht zum Überschreiten der Freigrenze führen, ist nachträglich keine Steuer einzubehalten und abzuführen. Die bisher notwendige Korrektur von bereits im gleichen Jahr eingereichten Steueranmeldungen entfällt. Dadurch wird die Attraktivität des Verfahrens gesteigert und die mit der Regelung bezweckte Verwaltungsvereinfachung gestärkt.

#### **Zu Buchstabe b (§ 50c Absatz 3 Satz 3)**

Die Änderung holt eine im Rahmen des Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259) unterbliebene Anpassung des Normverweises nach. Die Regelungen, auf die verwiesen wird, findet sich nach den Anpassungen durch das AbzStEntModG in § 50a Absatz 5 Satz 7 EStG.

#### **Zu Nummer 10 (§ 52)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 52 Absatz 12 Satz 7 – neu –, Satz 8 – aufgehoben – und Satz 11 – neu –)**

Die Änderungen des § 6 Absatz 2 Satz 1 EStG und des § 6 Absatz 2a Satz 1 und 2 EStG sind erstmals für Wirtschaftsgüter anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden.

##### **Zu Buchstabe b (§ 52 Absatz 16 Satz 6 – neu –)**

Die Sonderabschreibung von bis zu 50 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten findet erstmals für solche Wirtschaftsgüter Anwendung, die nach dem 31. Dezember 2023 angeschafft oder hergestellt werden. Mithin wird eine Sonderabschreibung in Höhe von bis zu 20 Prozent weiterhin für solche nach § 7g Absatz 5 i. V. m. Absatz 6 EStG begünstigten Wirtschaftsgüter gelten, die vor dem 1. Januar 2024 angeschafft oder hergestellt wurden, auch wenn der nach Absatz 5 zulässige Begünstigungszeitraum noch nicht beendet ist.

##### **Zu Buchstabe c (§ 52 Absatz 26a)**

Die Anwendungsregelung von § 52 Absatz 26a EStG in seiner aktuellen Fassung hat heute keine Bedeutung und kann überschrieben werden.

§ 52 Absatz 26a EStG in der Fassung dieses Änderungsgesetzes regelt nunmehr, dass § 19 Absatz 2 Satz 3 und § 24a Satz 5 EStG bei Steuerabzug vom Arbeitslohn erstmals ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden sind.

Damit wird im Hinblick auf den kleinen Kreis von Betroffenen und die geringfügigen Auswirkungen durch die Anhebung der Freibeträge für Versorgungsbezüge bei einem Versorgungsbeginn in 2023 und beim Altersentlastungsbetrag für 2023 für Steuerpflichtige, die nach dem 1. Januar 1958 und vor dem 2. Januar 1959 geboren sind, auf eine Umsetzung bereits beim Lohnsteuerabzug für das Jahr 2023 verzichtet. Dies vermeidet eine unverhältnismäßige Belastung der Arbeitgeber, die durch eine Anpassung sämtlicher Lohnsteuerberechnungs-/Lohnabrechnungsprogramme und Korrekturen der bereits abgerechneten Zahlungen von Versorgungsbezügen/Arbeitslöhnen eintreten würden. Es muss für 2023 auch kein neuer Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung aufgestellt werden. Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer werden dann die nach diesem

Änderungsgesetz maßgeblichen Freibeträge für Versorgungsbezüge und der maßgebliche Altersentlastungsbetrag angesetzt.

#### **Zu Buchstabe d (§ 52 Absatz 34 Satz 2 – neu –)**

Die neuen Regelungen bei der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden. Dies ist dem Umstand der notwendigen programmtechnischen Umsetzung geschuldet, die auf Grund der Komplexität des § 34a EStG einige Zeit in Anspruch nehmen wird.

#### **Zu Buchstabe e (§ 52 Absatz 35d Satz 2 – neu –)**

Die Schaffung der Möglichkeiten der Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG nunmehr bereits im Vorauszahlungsverfahren ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden. Dies ist dem Umstand der notwendigen programmtechnischen Umsetzung geschuldet, die auf Grund der Komplexität des § 34a EStG einige Zeit in Anspruch nehmen wird.

#### **Zu Buchstabe f (§ 52 Absatz 47a Satz 2 – neu –)**

Die Änderung des § 50c Absatz 2 Nummer 2 EStG ist erstmals auf Vergütungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.

### **Zu Artikel 4 (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2024])**

#### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an den neu eingefügten § 4I EStG angepasst.

#### **Zu Nummer 2 (§ 3)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 3 Nummer 72)**

§ 3 Nummer 72 EStG wird wegen der neu angefügten Nummer 73 redaktionell angepasst.

##### **Zu Buchstabe b (§ 3 Nummer 73 – neu –)**

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermitteln sich als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Unabhängig von der Einnahmehöhe entsteht hierbei sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung Bürokratieaufwand.

Mit einer Steuerfreigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung soll eine bürokratieentlastende Regelung geschaffen werden. Demnach bleiben Einnahmen aus der Vermietung und Verpachtung zukünftig steuerfrei, sofern die Summe der Einnahmen im Sinne des § 21 Absatz 1 EStG eines Steuerpflichtigen im Veranlagungszeitraum insgesamt weniger als 1 000 Euro betragen hat. Sofern die Ausgaben die mit ihnen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Einnahmen übersteigen, können die Einnahmen auf Antrag als steuerpflichtig behandelt werden. Dieser Antrag ist durch Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung zu stellen.

#### **Zu Nummer 3 (§ 3a Absatz 3 Satz 2 Nummer 12)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung, die aus den Anpassungen des Verlustrücktrags gemäß § 10d Absatz 1 EStG resultiert (siehe Artikel 4 Nummer 9 Buchstabe a). Die Folgeänderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Absatz 1 Satz 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.

#### **Zu Nummer 4 (§ 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Satz 2)**

Nach § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG dürften Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, den Gewinn nicht mindern, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro nicht übersteigen.

Der Betrag von 35 Euro wird zum Ausgleich der gestiegenen Kosten auf 50 Euro angehoben. Dabei ergibt sich ein aufgrund der Inflation angepasster Betrag von 46 Euro, der zur Vereinfachung auf 50 Euro aufgerundet wird.

#### **Zu Nummer 5 (§ 4h)**

Aufgrund von Artikel 4 i. V. mit Artikel 11 Absatz 6 der Richtlinie (EU) 2016/1164 (Anti-Tax-Avoidance-Directive – ATAD) ist die Zinsabzugsbeschränkung nach § 4h EStG und § 8a KStG (Zinsschranke) bis spätestens 31. Dezember 2023 an die Vorgaben der ATAD anzupassen.

Nach der Zinsschranke sind die Nettozinsaufwendungen eines Betriebes (Zinsaufwendungen abzüglich Zinserträge) grundsätzlich nur bis zur Höhe von 30 Prozent des um die Zinsen und Abschreibungen bereinigten maßgeblichen Gewinns („verrechenbares EBITDA“) abziehbar; nicht abziehbare Nettozinsaufwendungen werden in nachfolgende Wirtschaftsjahre vorgetragen (Zinsvortrag). Nicht genutztes EBITDA-Volumen wird in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorgetragen (EBITDA-Vortrag). Die Zinsschranke kommt bislang nur bei konzernzugehörigen Betrieben zur Anwendung (Stand-alone-Klausel), deren Nettozinsaufwendungen 3 Mio. Euro pro Wirtschaftsjahr übersteigen (Freigrenze). Zudem sieht die Regelung den sog. Eigenkapital-Escape (EK-Escape) für konzernzugehörige Betriebe vor. Danach kommt die Zinsschranke nicht zur Anwendung, wenn die Eigenkapitalquote des Betriebs am Ende des vorangegangenen Abschlussstichtages nicht niedriger als die des Konzerns ist (wobei ein unwesentliches Unterschreiten um bis zu 2 Prozentpunkte toleriert wird).

Durch die ATAD ergibt sich in mehrfacher Hinsicht Anpassungsbedarf.

Zum einen kann die bisherige (nahezu) einheitliche Konzernbezogenheit der Zinsschranke bei der Stand-alone-Klausel einerseits und dem EK-Escape andererseits nicht aufrechterhalten werden. Nach der ATAD sind neben konzernzugehörigen Unternehmen auch verbundene Unternehmen (mit einer Beteiligungsquote von mindestens 25 Prozent) und Unternehmen mit einer ausländischen Betriebsstätte in den Anwendungsbereich der Zinsschranke einzubeziehen, sodass die Stand-alone Klausel erheblich eingeschränkt werden müsste. Der EK-Escape darf hingegen nur Mitgliedern einer für Rechnungslegungszwecke konsolidierenden Gruppe gewährt werden. Eine Umsetzung dieser ATAD-Vorgaben unter Beibehaltung des geltenden Zinsschrankenkonzepts mit dem EK-Escape für konzernzugehörige Betriebe würde zu einer Ungleichbehandlung von konsolidierten Unternehmen und „nur“ verbundenen Unternehmen führen. Im Ergebnis würden Unternehmen, die „nur“ miteinander verbunden sind, aufgrund fehlender Escape-Möglichkeit schlechter gestellt gegenüber konzernzugehörigen Unternehmen mit der Möglichkeit des EK-Escapes. Dies ist vor dem Hintergrund der Vorschrift, sog. BEPS-Risiken zu vermindern, schwer zu begründen.

Der sich aus der ATAD ergebende Anpassungsbedarf soll dazu genutzt werden, die Zinsschranke umfassend zu reformieren. Ziel der Reform ist eine – unter Berücksichtigung der ATAD-Vorgaben – ausbalancierte und vereinfachte Zinsschrankenregelung, die weniger Angriffsfläche für Steuergestaltungen bietet.

Die Streichung des EK-Escapes führt zu einer erheblichen Verschlinkung und Vereinfachung der Zinsschranke. Zudem werden mit der Streichung des EK-Escapes



Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere für eigenkapitalstarke multinationale Unternehmen eingeschränkt. Zwar scheint der EK-Escape grundsätzlich dazu beitragen zu können, das gesetzgeberische Ziel der konzerntypischen Ausstattung deutscher Betriebe mit Eigenkapital zu fördern. Die Evaluierung der Zinsschranke hat allerdings gezeigt, dass nur sehr wenige der potenziell von der Zinsschranke betroffenen Steuerpflichtigen den EK-Escape tatsächlich genutzt haben.

Auch die Stand-alone-Klausel kann in ihrer jetzigen Form nicht beibehalten werden, da nach der ATAD alle Unternehmen in den Anwendungsbereich der Zinsschranke einzubeziehen sind, die mit einer anderen Person oder einem anderen Unternehmen verbunden sind (mindestens 25 Prozent-Beteiligung) oder über eine ausländische Betriebsstätte verfügen. Da ein betriebliches Unternehmen mit Nettozinsaufwendungen von über 3 Mio. Euro (mindestens) eine dieser die Stand-Alone Klausel ausschließenden Voraussetzungen regelmäßig erfüllen dürfte, wird für eine (an die Vorgaben der ATAD angepasste) verschärfte Stand-alone-Klausel kein Bedarf gesehen. Dadurch wird auch die Gesellschafterfremdfinanzierungsregelung des § 8a Absatz 2 KStG gegenstandslos.

Zudem weicht der Zinsbegriff der ATAD zum Teil vom Zinsbegriff der Zinsschranke ab, sodass dieser entsprechend anzupassen ist.

Als Ausgleich für die von der ATAD vorgegebene Verschärfung der Zinsschranke wird die Freigrenze in einen Freibetrag unter Ausschöpfung des von der ATAD zugelassenen Höchstbetrags i. H. von 3 Mio. Euro umgewandelt. Dies erscheint auch angesichts des wieder steigenden Zinsniveaus sachgerecht.

Darüber hinaus sind Gestaltungen bekannt geworden, bei denen gezielt mehrere Tochterkapitalgesellschaften gegründet wurden, um den Freibetrag für jede dieser Tochtergesellschaften als eigenständigen Betrieb im Sinne der Zinsschranke und damit mehrfach in Anspruch zu nehmen. Diese Gestaltungen werden durch die Einführung einer Anti-Fragmentierungsregelung verhindert.

#### **Zu Buchstabe a (§ 4h Absatz 1 Satz 3)**

Da der in § 4h EStG verwendete Begriff „Nettozinsaufwendungen“ bislang nicht definiert wird, wird in § 4h Absatz 1 Satz 3 EStG hinter „die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen“ der Klammerzusatz „(Nettozinsaufwendungen)“ eingefügt. Zudem wird klargestellt, dass ein EBITDA-Vortrag nicht in Wirtschaftsjahren entsteht, in denen die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen. Rein redaktionell wird zudem der Verweis am Ende von „Absatz 1 Satz 1“ in „Satz 1“ geändert.

#### **Zu Buchstabe b (§ 4h Absatz 2)**

Die bisherige Freigrenze wird in einen Freibetrag i. H. von 3 Mio. Euro umgewandelt. Die bislang in Satz 1 ebenfalls enthaltenen Verschonungsregelungen (Stand-alone-Klausel, EK-Escape) werden im Zuge der ATAD-Umsetzung aufgehoben.

Mit § 4h Absatz 2 Satz 2 EStG – neu – wird Gestaltungen entgegengewirkt, bei denen ein Unternehmer für bestimmte gleichartige Tätigkeiten (z. B. Bauvorhaben) jeweils gesonderte Tochterkapitalgesellschaften gründet und diesen Darlehen gewährt, deren jährlicher Zins knapp unterhalb der Freigrenze von 3 Mio. Euro liegt. Infolge der Neuregelung werden gleichartige Betriebe, die unter einer einheitlichen Leitung stehen, zusammengefasst, sodass der Freibetrag nur einmal genutzt werden kann und auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufzuteilen ist. Zum Begriff „gleichartig“ vgl. § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 1 KStG.

§ 4h Absatz 2 Satz 3 EStG regelt, dass die Sätze 1 und 2 keine Anwendung finden, soweit Zinsaufwendungen aufgrund eines Zinsvortrags erhöht wurden. Dadurch wird

sichergestellt, dass Zinsvorträge nicht allein deshalb uneingeschränkt verrechnet werden können, weil die Zinsschranke in einem späteren Wirtschaftsjahr infolge der Freibetrags-/De-minimis-Regelung keine Anwendung findet, sondern ein Abzug von Zinsvorträgen nur möglich ist, soweit ausreichend verrechenbares EBITDA (§ 4h Absatz 1 Satz 2 EStG) vorhanden ist.

### **Zu Buchstabe c (§ 4h Absatz 3)**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 4h Absatz 3 Satz 2)**

Der bisherige Begriff der Zinsaufwendungen in § 4h Absatz 3 Satz 2 EStG bleibt insoweit hinter den Vorgaben der ATAD zurück, als von der Zinsschranke bislang ausschließlich Vergütungen für (die Überlassung von) Fremdkapital erfasst werden, wohingegen nach der ATAD neben Zinsaufwendungen für alle Arten von Forderungen („interest expenses on all forms of debt“) auch andere wirtschaftlich mit Zinsen vergleichbare Aufwendungen („other costs economically equivalent to interest“) sowie – anhand eines nicht als abschließend zu verstehenden Katalogs näher beschriebene – Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von (Fremd-)Kapital („expenses incurred in connection with the raising of finance“) dem Abzugsverbot zu unterwerfen sind.

Zu beachten ist dabei, dass die deutsche Fassung der ATAD leicht sinnverändernd von der englischen und französischen Fassung der ATAD abweicht. Aus Gründen der Rechtssicherheit wird daher neben der (an der englischen und französischen Sprachfassung angelehnten) ausdrücklichen Erweiterung des Zinsbegriffs auf wirtschaftlich gleichwertige Aufwendungen und sonstige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschaffung von Fremdkapital ein Verweis auf Artikel 2 ATAD aufgenommen, sodass auch die Erfassung sämtlicher dort aufgeführter Regelbeispiele sichergestellt ist.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 4h Absatz 3 Satz 3)**

Entsprechend den Vorgaben der ATAD wird auch der Begriff der Zinserträge erweitert und erfasst nunmehr ausdrücklich auch wirtschaftlich gleichwertige Erträge im Zusammenhang mit Kapitalforderungen.

#### **Zu Doppelbuchstabe cc (§ 4h Absatz 3 Satz 4 bis 6 – aufgehoben –)**

Da die Auf- und Abzinsung vom weiten Zinsbegriff des Artikels 2 Absatz 1 ATAD erfasst ist, ist infolge der Erweiterung des Zinsbegriffs in § 4h Absatz 3 Satz 2 EStG die bisherige Sonderregelung für die Auf- und Abzinsung in § 4h Absatz 3 Satz 4 EStG entbehrlich geworden. Die den Konzernbegriff betreffenden Sätze 5 und 6 sind wegen des Wegfalls der Stand-alone-Klausel (§ 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe b EStG a. F.) und des EK-Escapes (§ 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c EStG a. F.) entbehrlich geworden.

#### **Zu Buchstabe d (§ 4h Absatz 5 Satz 4 – neu –)**

Absatz 5 regelt bislang u. a., dass im Fall der Aufgabe oder Übertragung des Betriebs ein Verlust- oder EBITDA-Vortrag untergeht. Keine Regelung enthält Absatz 5 bislang zum Fall der Aufgabe oder Übertragung eines Teilbetriebs. Als Teilbetriebsaufgabe gilt auch das Ausscheiden einer Organgesellschaft aus dem Organkreis. Durch die Ergänzung des Satzes 4 wird klargestellt, dass es im Fall der Aufgabe bzw. des Übergangs eines Teilbetriebs zu einem anteiligen Untergang des Zinsvortrags bzw. EBITDA-Vortrags kommt und (durch Verweis auf § 15 Absatz 3 UmwStG) die Aufteilung anhand des Verhältnisses des gemeinsamen Wertes der Teilbetriebe angeordnet.

### **Zu Buchstabe e (§ 4h Absatz 6 – neu –)**

Nach Artikel 4 Absatz 4 Unterabsatz 1 Buchstabe b, 2 und 3 ATAD können die Mitgliedstaaten überschüssige Fremdkapitalkosten von der Zinsschranke ausnehmen, die zur Finanzierung eines Projekts zur Bereitstellung, zum Ausbau, zum Betrieb und/oder zur Erhaltung eines umfangreichen Vermögenswerts, der von einem Mitgliedstaat als im allgemeinen öffentlichen Interesse stehend betrachtet wird („langfristiges öffentliches Infrastrukturprojekt“) verwendet werden, sofern der Projektbetreiber, die Fremdkapitalkosten, die Vermögenswerte und die Einkünfte alle in der EU belegen sind.

§ 4h EStG enthält bislang keine vergleichbare gesetzliche Ausnahme für Finanzierungen derartiger öffentlicher Infrastrukturprojekte. In dem neu eingefügten Absatz 6 wird von der Ausnahmemöglichkeit Gebrauch gemacht. Dieser berücksichtigt neben den Vorgaben der ATAD auch die in Tz. 94 des BMF-Schreibens vom 4. Juli 2008, BStBl I S. 718 (Zinsschranken-Erlass) aufgestellten Kriterien für die steuerliche Behandlung bestimmter Darlehen, die aufgrund von allgemeinen Förderkriterien vergeben werden.

Konsequenterweise bleiben die auf das Infrastrukturprojekt im Sinne des Satzes 1 entfallenden Aufwendungen und Erträge bei der Ermittlung des verrechenbaren EBITDA im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 außer Ansatz.

### **Zu Nummer 6 (§ 4I – neu –)**

Da nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Rahmen der geltenden Fremdvergleichsregelungen hinsichtlich der Höhe eines angemessenen Zinssatzes bei grenzüberschreitenden Darlehen grds. nur auf die Finanzkraft der die Zinsen zahlenden Gesellschaft abgestellt wird, eröffnen sich Gestaltungsmöglichkeiten, die zur Gewinnverlagerung ins niedrig besteuerte Ausland genutzt werden. Um aggressiven Gestaltungen unter Zwischenschaltung substanzloser Gesellschaften Einhalt zu gebieten, wird mit § 4I EStG in diesen Fällen der Betriebsausgabenabzug auf einen angemessenen Betrag beschränkt.

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 sind Zinsaufwendungen nicht abziehbar, soweit diese auf einem Zinssatz beruhen, der über dem – in Satz 2 definierten – Höchstsatz liegt. Der Begriff „Zinsaufwendungen“ entspricht dem des § 4h Absatz 3 Satz 2 EStG.

#### *Satz 2*

Satz 2 erster Halbsatz definiert den Höchstsatz i. S. des Satzes 1 als den um zwei Prozentpunkte erhöhten Basiszinssatz nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Bei dem aktuellen Basiszinssatz von 1,62 Prozent (Stand: 1. Januar 2023) beträgt der Höchstsatz somit 3,62 Prozent.

#### *Beispiel:*

Eine inländische Kapitalgesellschaft (A) erhält von einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft (B) ein Darlehen (10 000 000 Euro). Der Zinssatz beträgt 8 Prozent, der jährliche Zins mithin 800 000 Euro. Bei einem Höchstsatz von 3,62 Prozent beruhen die Zinsaufwendungen folglich i. H. von 438 000 Euro auf einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz (8 Prozent - 3,62 Prozent = 4,38 Prozent).

Satz 2 zweiter Halbsatz enthält eine Entlastungsmöglichkeit. Weist der Steuerpflichtige nach, dass sowohl der Gläubiger als auch im Fall einer Unternehmensgruppe die oberste Muttergesellschaft das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstsatz liegenden Zinssatz hätten erhalten können, gilt als Höchstsatz der Zinssatz, der von diesen im günstigsten Fall hätte erzielt werden können. Der Begriff der obersten

Muttergesellschaft entspricht dem des § 4 Absatz 3 des Gesetzes für die Umsetzung der Richtlinie zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für multinationale Unternehmensgruppen und große inländische Gruppen in der Union vom ... (Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz). Ob die oberste Muttergesellschaft Teil einer Unternehmensgruppe ist, die tatsächlich (u. a. mit Blick auf die Umsatzgrenze in § 1 Absatz 1 Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz) der Mindeststeuer unterliegt, ist insoweit unerheblich.

#### **Satz 3**

Die Zinshöhenstranke findet nur auf Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG Anwendung.

#### **Satz 4**

Satz 4 enthält eine sog. Substanz Ausnahme. Danach ist die Zinshöhenstranke auch dann nicht anzuwenden, wenn der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

#### **Satz 5**

Die Substanz Ausnahme ist nicht anzuwenden, wenn der Staat i. S. des Satzes 4 keine Amtshilfe durch Informationsaustausch leistet, die im Bedarfsfall zur Durchführung der Besteuerung im Einzelfall erforderlich ist. Die Amtshilfe ist gewährleistet, wenn der andere Staat verpflichtet ist, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abwehrgesetzes Amtshilfe zu leisten.

#### **Zu Nummer 7 (§ 9)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 9 Absatz 4a Satz 3 Nummer 1)**

Die als Werbungskosten abzugsfähigen inländischen Verpflegungspauschalen nach der Nummer 1 werden für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, von 28 Euro auf 30 Euro angehoben.

##### **Zu Buchstabe b (§ 9 Absatz 4a Satz 3 Nummer 2)**

Die als Werbungskosten abzugsfähigen inländischen Verpflegungspauschalen nach der Nummer 2 werden für den An- oder Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet, von jeweils 14 Euro auf 15 Euro angehoben.

##### **Zu Buchstabe c (§ 9 Absatz 4a Satz 3 Nummer 3)**

Die als Werbungskosten abzugsfähigen inländischen Verpflegungspauschalen nach der Nummer 3 werden für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, von 14 Euro auf 15 Euro angehoben.

#### **Zu Nummer 8 (§ 10a)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 10a Absatz 1 Satz 1 Satzteil nach Nummer 5)**

Nach geltendem Recht haben die in § 10a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG genannten Steuerpflichtigen ihre Einwilligung zur Weitergabe der für einen maschinellen

Datenabgleich notwendigen Daten von der zuständigen Stelle nach § 81a EStG (z. B. die Besoldungsstellen) an die zentrale Stelle nach § 81 EStG (Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen – ZfA) schriftlich zu erteilen.

Künftig kann der Steuerpflichtige die Einwilligung nach § 10a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG schriftlich oder elektronisch erteilen; er hat somit ein Wahlrecht. Mit der Neuregelung soll die Möglichkeit geschaffen werden, die Vorteile der elektronischen Datenübermittlung zwischen Steuerpflichtigem und der zuständigen Stelle zu nutzen. Im Rahmen der Digitalisierung dient dies dem Bürokratieabbau.

Des Weiteren wird mit der Neuregelung lediglich klargestellt, dass die steuerliche Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen auch bei der Datenübermittlung von der zuständigen Stelle an die ZfA für die Berechnung und Überprüfung der Zulage sowie für die Überprüfung des Vorliegens der Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs nach § 10a EStG (im Rahmen der Riester-Förderung) zu verwenden ist. Das entsprechende Datenfeld ist in dem amtlich vorgeschriebenen Datensatz bereits fakultativ aufgenommen. Die ZfA wird im Rahmen der Durchführung der ihr obliegenden Aufgaben als Finanzbehörde tätig (§ 6 Absatz 2 Nummer 7 AO). Bereits nach geltendem Recht muss ein Steuerpflichtiger oder ein Dritter, der Daten eines Steuerpflichtigen an eine Finanzbehörde zu übermitteln hat, die Identifikationsnummer zum Zwecke der eindeutigen Identifizierung angeben (§ 139a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz AO).

#### **Zu Buchstabe b (§ 10a Absatz 5 Satz 3 – aufgehoben –)**

Die bisherige Pflicht der Anbieter, im Fall der mittelbaren Zulageberechtigung stets einen Datensatz zu übermitteln, auch wenn keine Altersvorsorgebeiträge geleistet worden waren, um den in der Günstigerprüfung anzusetzenden Zulageanspruch in zutreffender Höhe zu ermitteln, kann entfallen. Der mittelbar Zulageberechtigte muss seit Inkrafttreten des Altersvorsorge-Verbesserungsgesetzes vom 28. Juni 2013 (BGBl. I S. 1667) mindestens 60 Euro zugunsten seines Altersvorsorgevertrags leisten, um zulageberechtigt zu sein (§ 79 Satz 2 Nummer 4 EStG). Daher ist die Meldung eines Altersvorsorgevertrags, auf den keine Beiträge geleistet werden, nicht mehr erforderlich.

#### **Zu Nummer 9 (§ 10d)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 10d Absatz 1)**

In der Corona-Krise hat sich gezeigt, dass der Verlustrücktrag positive Effekte auf die Liquidität von Unternehmen haben kann. Dies trägt zu einer nachhaltigen wirtschaftlichen Erholung von Unternehmen und der Volkswirtschaft insgesamt bei. Als Maßnahme zur Stärkung der Liquidität des Mittelstands wird der mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz vom 19. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) auf zwei Jahre erweiterte Verlustrücktrag um ein weiteres Jahr auf drei Jahre ausgedehnt. Darüber hinaus werden die ab dem Veranlagungszeitraum 2020 auf 10 Mio. Euro bzw. auf 20 Mio. Euro für nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagte Ehegatten angehobenen Betragsgrenzen beim Verlustrücktrag (§ 10d Absatz 1 Satz 1 EStG) dauerhaft beibehalten.

Die zeitliche Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre folgt der bisherigen Systematik:

1. Im ersten Schritt erfolgt der Rücktrag in den unmittelbar vorangegangenen Veranlagungszeitraum.
2. Sollte ein Ausgleich der negativen Einkünfte in diesem Veranlagungszeitraum nicht oder nur teilweise möglich sein, erfolgt im zweiten Schritt der Rücktrag insoweit in den zweiten, dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraum.

3. Sollte ein Ausgleich der negativen Einkünfte auch in diesem zweiten Veranlagungszeitraum nicht oder nur teilweise möglich sein, erfolgt im dritten Schritt der Rücktrag insoweit in den dritten, dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraum.

Die Begrenzung des Verlustrücktrags für die drei Jahre auf den Höchstbetrag von insgesamt 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro für nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagte Ehegatten bezieht sich unverändert auf den einzelnen Steuerpflichtigen bzw. die zusammenveranlagten Ehegatten (vgl. R 10d Absatz 2 Sätze 1 bis 3 EStR).

Eine fehlende Veranlagung für den dem Verlustentstehungsjahr unmittelbar vorangegangenen, den zweiten oder den dritten dem Verlustentstehungsjahr vorangegangenen Veranlagungszeitraum führt grundsätzlich nicht zu einer Schonung des Verlustabzugspotentials. Das heißt, wenn für einen Veranlagungszeitraum keine Veranlagung erfolgt, kann der in diesem Veranlagungszeitraum berücksichtigungsfähige Verlustabzug – so wie bisher auch – nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden. Für den Veranlagungszeitraum der Verlustentstehung erfolgt allerdings keine Minderung des auf den Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellten verbleibenden Verlustvortrags, wenn auf den Verlustrücktrag verzichtet wird (vgl. R 10d Absatz 4 EStR).

Die Erweiterung des Verlustrücktrags auf drei Jahre gilt für negative Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustentstehungsjahres nicht ausgeglichen werden können (§ 10d Absatz 1 EStG). Auf die Ermittlung der Einkünfte innerhalb der besonderen Verlustverrechnungskreise wirkt sich die zeitliche Erweiterung des (regulären) Verlustrücktrags nicht aus. In den besonderen Verlustverrechnungskreisen gelten insoweit eigenständige Regelungen (vgl. z. B. § 15 Absatz 4 EStG).

Die Erweiterungen des Verlustrücktrags gemäß § 10d Absatz 1 EStG gelten gemäß § 8 Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 31 Absatz 1 Satz 1 KStG gleichermaßen für die Körperschaftsteuer.

### **Zu Buchstabe b (§ 10d Absatz 2)**

Als Maßnahme zur Stärkung der Liquidität des Mittelstands werden die Begrenzungen der sog. Mindestgewinnbesteuerung temporär ausgesetzt. Nach dem geltenden Recht ist bis zu einem Sockelbetrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro für nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagte Ehegatten) der Verlustvortrag für jedes Verlustvortragsjahr unbeschränkt möglich. Für den Teil, der den Betrag von 1 Mio. Euro (bzw. 2 Mio. Euro) überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt. [Für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 finden die v. g. betragsmäßigen Begrenzungen (sog. Mindestgewinnbesteuerung) keine Anwendung. Der Verlustvortrag ist in diesen Veranlagungszeiträumen in seiner Höhe nicht begrenzt.]\*<sup>1)</sup>

Die Erweiterungen des Verlustvortrags gemäß § 10d Absatz 2 EStG gelten gemäß § 8 Absatz 1 KStG in Verbindung mit § 31 Absatz 1 Satz 1 KStG gleichermaßen für die Körperschaftsteuer.

### **Zu Nummer 10 (§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 3)**

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Betriebsveranstaltungen (§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 1 EStG). Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer – unter den weiteren in § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a EStG genannten Voraussetzungen –

---

<sup>1)</sup> Die konkrete Höhe der verbesserten Verlustverrechnung muss in der Ressortabstimmung noch geeint werden.

nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1a Satz 3). Dieser Freibetrag von 110 Euro wird nunmehr auf 150 Euro angehoben.

#### **Zu Nummer 11 (§ 19a Absatz 4 Satz 2)**

§ 19a Absatz 4 Satz 2 EStG regelt im Zusammenhang mit der aufgeschobenen Besteuerung bei Vermögensbeteiligungen die Anwendung der Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte (sog. Fünftelungsregelung/-methode). Danach fallen die zu steuernden Arbeitslöhne unter die Tarifiermäßigung nach § 34 Absatz 1 EStG, wenn seit der Übertragung der Vermögensbeteiligung mindestens drei Jahre vergangen sind.

Die Änderung von § 19a Absatz 4 Satz 2 EStG mit diesem Gesetz ist eine Folgeänderung im Zusammenhang mit der Änderung von § 39b Absatz 3 EStG. Die Tarifiermäßigung bei Vermögensbeteiligungen kann künftig ausschließlich im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden, bleibt jedoch im Übrigen unverändert bestehen. Die Arbeitgeber werden damit von Prüfungs- und Berechnungsaufwand im Lohnsteuerabzugsverfahren entlastet. Siehe Einzelbegründung zu § 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 EStG.

#### **Zu Nummer 12 (§ 23 Absatz 3 Satz 5)**

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben bisher gemäß § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG steuerfrei, wenn der im Kalenderjahr erzielte Gesamtgewinn weniger als 600 Euro beträgt (Freigrenze). Werden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und hat jeder von ihnen Veräußerungsgewinne erzielt, steht jedem Ehegatten die Freigrenze des § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG einzeln zu.

Die Freigrenze wurde zuletzt mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) von 512 Euro auf 600 Euro angehoben. Eine erneute Anhebung der Freigrenze ist unter Berücksichtigung der Dauer seit der letzten Anpassung sowie der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung geboten. Durch die Anhebung der Freigrenze ergibt sich auch eine Entlastung der Steuerbürokratie, da sich die Anzahl jener Fälle reduziert, in denen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften aufgrund des Überschreitens der Freigrenze in der Einkommensteuererklärung ausgewiesen werden müssen.

Mit der Änderung wird die Freigrenze von 600 Euro auf 1 000 Euro erhöht.

Die Änderung des § 23 Absatz 3 Satz 5 EStG ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung in § 52 Absatz 1 EStG in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.

#### **Zu Nummer 13 (§ 39b Absatz 3 Satz 9 und 10 – aufgehoben –)**

Nach geltendem Recht kann die Tarifiermäßigung des § 34 Absatz 1 EStG (sog. Fünftelungsregelung/-methode) für bestimmte Arbeitslöhne (Entschädigungen, Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten) bereits bei der Berechnung der Lohnsteuer berücksichtigt werden. Die Regelung erfordert komplizierte Berechnungsschleifen im Programmablaufplan für die maschinelle Lohnsteuerberechnung und den Lohnsteuerberechnungs- bzw. Lohnabrechnungsprogrammen der Arbeitgeber. In vielen Fällen macht der Arbeitgeber ohnehin schon heute von der Möglichkeit der tarifiermäßigten Lohnbesteuerung keinen Gebrauch, denn er kann oftmals nicht rechtssicher feststellen, ob die Voraussetzungen für die Tarifiermäßigung überhaupt vorliegen. Insbesondere die Frage der Zusammenballung ist unterjährig oft nur schwer oder gar nicht zu beurteilen. Auch muss der Arbeitgeber gesondert prüfen, ob es überhaupt zu einer Lohnsteuerminderung kommt.

Die Regelungen zur Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifiermäßig zu steuerndem Arbeitslohn wird ersatzlos aufgehoben und damit als Beitrag zum

Bürokratieabbau die Lohnsteuerberechnung entschlackt. Die Arbeitgeber werden von Prüfungs- und Berechnungsaufwand entlastet.

Für den Arbeitnehmer ergeben sich keine Nachteile, denn die Tarifiermäßigung des § 34 Absatz 1 EStG kann - wie bisher - im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend gemacht werden. Die zutreffende Einkommensteuer kann in den Fällen des § 34 Absatz 1 EStG ohnedies nur punktgenau im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer ermittelt werden, weil nur hier alle steuerlich relevanten Sachverhalte und Schlussfolgerungen (weitere Einkünfte, Sonderausgaben, Steuerermäßigungen, Art der Veranlagung etc.) bekannt sind. Zu den beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern s. Änderung von § 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 EStG und die entsprechende Einzelbegründung.

Die Änderung ist erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024 anzuwenden; vgl. § 52 Absatz 1 EStG in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung.

### **Zu Nummer 14 (§ 40b Absatz 3)**

Nach § 40b Absatz 3 EStG kann der Arbeitgeber die Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung mit einem Pauschsteuersatz von 20 Prozent erheben, wenn der steuerliche Durchschnittsbetrag ohne Versicherungsteuer 100 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigt. Die Regelung wurde mit dem Wohnungsbauförderungsgesetz vom 22. Dezember 1989 (BGBl. I S. 2408) in das Einkommensteuergesetz eingeführt. Der Grenzbetrag betrug bis einschließlich 2001 120 DM und bis einschließlich 2019 62 Euro; seit 2020 beträgt er 100 Euro (Anhebung durch das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz vom 22. November 2019, BGBl. I S. 1746).

Wird bei einer Gruppenunfallversicherung der Durchschnittsbetrag von 100 Euro überschritten, ist der gesamte Betrag bei den versicherten Arbeitnehmern dem individuellen Lohnsteuerabzug zu unterwerfen. Der Arbeitgeber muss also bei einer Beitragsänderungen und/oder einer Änderung der Anzahl der begünstigten Arbeitnehmer immer prüfen, ob die Pauschalbesteuerung überhaupt noch zulässig ist und ggf. zur individuellen Lohnbesteuerung übergehen.

Um an dieser Stelle bürokratische Hemmnisse abzubauen, wird der Grenzbetrag in § 40b Absatz 3 EStG aufgehoben. Eine unerwünschte Inanspruchnahme der Pauschalbesteuerung („Lohnoptimierung“) ist bei einer Unfallversicherung als Risikoversicherung auch ohne eine betragsmäßige Begrenzung nicht zu befürchten.

Die Änderung ist erstmals für den Lohnsteuerabzug 2024 anzuwenden; vgl. § 52 Absatz 1 EStG in der am 1. Januar 2024 geltenden Fassung.

### **Zu Nummer 15 (§ 42b Absatz 2 Satz 2 – aufgehoben –)**

§ 42b Absatz 2 Satz 2 EStG ist eine Sonderregelung beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber für tarifermäßig zu besteuernde sonstige Bezüge.

Mit dem Aufheben der Regelungen zur Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn in § 39b Absatz 3 EStG hat die Regelung künftig keine Bedeutung mehr und wird ebenfalls aufgehoben.

### **Zu Nummer 16 (§ 46 Absatz 2 Nummer 5)**

§ 46 Absatz 2 Nummer 5 EStG regelt bisher die Pflichtveranlagung u.a. für Fälle, in denen bei Steuerpflichtigen die Lohnsteuer für einen sonstigen Bezug im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 EStG nach § 39b Absatz 3 Satz 9 EStG ermittelt wurde.



Mit dem Aufheben der Regelungen zur Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuendem Arbeitslohn in § 39b Absatz 3 EStG hat dieser Pflichtveranlagungsstatbestand künftig keine Bedeutung mehr und wird ebenfalls aufgehoben.

### **Zu Nummer 17 (§ 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a Satz 2 – neu –)**

Nach Artikel 14 Absatz 1 der Deutschen Verhandlungsgrundlage 2013 für DBA (VG), welcher Artikel 15 Absatz 1 des OECD Musterabkommens (OECD-MA) entspricht, können Vergütungen aus unselbständiger Arbeit nur im Ansässigkeitsstaat des Arbeitnehmers besteuert werden, es sei denn, die Tätigkeit wird im anderen Staat ausgeübt. Wird die unselbständige Arbeit im anderen Staat ausgeübt, steht grundsätzlich diesem Staat (Tätigkeitsstaat) das Besteuerungsrecht für die bezogenen Vergütungen zu. Daraus folgt: Wird beispielsweise die Tätigkeit ausschließlich im sogenannten Homeoffice ausgeübt, so erhält der Ansässigkeitsstaat das ausschließliche Besteuerungsrecht; wird die Tätigkeit dagegen jeweils teilweise im Homeoffice und teilweise am Arbeitsplatz im anderen Vertragsstaat ausgeübt, ist das Besteuerungsrecht aufzuteilen.

Grenzüberschreitend tätige Arbeitnehmer, die im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, unterliegen in Deutschland mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit grundsätzlich der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Absatz 4 i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a EStG in der geltenden Fassung), soweit die Tätigkeit im Inland ausgeübt oder verwertet wird. Die Ausübung setzt hierbei ein persönliches Tätigwerden im Inland voraus, das bei Tätigkeit in einem ausländischen Homeoffice nicht vorliegt. Der Tatbestand der Verwertung wird von der ständigen Rechtsprechung eng ausgelegt, sodass hiervon regelmäßig nicht ausgegangen werden kann.

Übt ein Arbeitnehmer, der im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, die Tätigkeit nicht im Inland, sondern an einem anderen Ort im anderen Vertragsstaat oder außerhalb des Territoriums der Vertragsstaaten aus – typischerweise im Homeoffice oder im Wege des mobilen Arbeitens (Ferienwohnung, Dienstreise) – dürfte in vielen Fällen – unter Zugrundelegung der bisherigen Rechtsprechung – eine (deutsche) beschränkte Einkommensteuerpflicht der Einkünfte bzw. Einkunftsteile, die auf die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat oder in anderen Staaten entfallen, nicht gegeben sein.

Soweit Deutschland mit anderen Staaten ausschließlich Regelungen entsprechend Artikel 14 Absatz 1 VG vereinbart hat, ist dies unschädlich. Deutschland hat, insbesondere zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung, bereits im Verhältnis zu Luxemburg eine Vereinbarung geschlossen, gemäß derer es auch abweichend von den o. g. Grundsätzen bei einem ausschließlichen Besteuerungsrecht des (regelmäßigen) Tätigkeitsstaats verbleibt, wenn der Arbeitnehmer die Tätigkeit an nicht mehr als – im Falle Luxemburgs – 19 Tagen in seinem Ansässigkeitsstaat oder einem anderen Staat ausübt und dieser Teil des Arbeitslohns tatsächlich vom Tätigkeitsstaat besteuert wird (sogenannte Bagatellregelung).

Derartige Bagatellregelungen werden von deutscher Seite bisher nicht umfassend im innerstaatlichen Recht abgebildet, sodass nach Deutschland einpendelnde Arbeitnehmer insoweit von der Bagatellregelung nicht profitieren können (fehlende tatsächliche Besteuerung in Deutschland führt insoweit zur Nichtanwendbarkeit der Regelung). Auch ist die Gegenseitigkeit im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsrechte zwischen den Staaten nicht gegeben. Es ist davon auszugehen, dass auch in der nachpandemischen Zeit vermehrt von einer Tätigkeit im Homeoffice Gebrauch gemacht wird und sich auch mobiles Arbeiten dauerhaft etablieren wird. Vor diesem Hintergrund ist zu erwarten, dass vergleichbare Regelungen künftig auch in Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit anderen vor allem grenznahen Staaten aufgenommen werden.

Um für die bestehende und für zukünftige entsprechende DBA-Regelungen, die aufgrund der stetig wachsenden Mobilisierung der Arbeitswelt zu erwarten sind, das bestehende Hindernis des Fehlens einer umfassenden beschränkten Steuerpflicht zu beheben, soll § 49

Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a EStG um einen Satz ergänzt werden. Die dort vorgesehene Regelung fingiert für den Fall, dass ein Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung oder eine bilaterale Vereinbarung eine Zuweisung eines Besteuerungsrechts für den eigentlichen Tätigkeitsstaat im Rahmen einer oben beschriebenen Bagatellregelung vorsieht, eine inländische Ausübung oder Verwertung und führt damit in diesen Fällen zu einer beschränkten Steuerpflicht. Die Regelung spiegelt die (zukünftig) bestehenden konkreten Vereinbarungen mit anderen Staaten, um Deutschland zu ermöglichen, ein grundsätzlich zugestandenes Besteuerungsrecht auch tatsächlich auszuüben. Die abkommensrechtliche Regelung wirkt damit auch mit Blick auf ihre verwaltungsentlastende Wirkung bei Einpendlern: Soweit die abkommensrechtliche Bagatellregelung einschlägig ist, wird eine Aufteilung zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat (hier: Deutschland), entbehrlich. Ohne die Schaffung der beschränkten Steuerpflicht, wäre weiterhin eine Aufteilung des Besteuerungssubstrats, anhand der in dem jeweiligen Tätigkeitsstaat ausgeübten Tätigkeit vorzunehmen.

Die Beschränkung auf Abkommen oder bilaterale Vereinbarungen, die eine solche Regelung vorsehen, ist dadurch gerechtfertigt, dass nur in diesen Fällen Deutschland ein Besteuerungsrecht für die Tätigkeit im anderen Vertragsstaat zugewiesen wird und nur hier bei Anwendung der Abkommen Steuersubstrat in Deutschland verbleibt. In allen übrigen Abkommensfällen stünde Deutschland nach dem Abkommensrecht (wie oben dargelegt) kein Besteuerungsrecht zu und eine aufgrund einer alternativen, weitergehenden Regelung – ohne Beschränkung auf Abkommen, die eine Bagatellregelung vorsehen – würde unter anderem zu verwaltungsaufwendigen Erstattungsverfahren führen. Eine solche Regelung wäre verwaltungsökonomisch überschießend. Es gilt einen solchen Aufwand im Sinne einer ökonomisch effizienten Ausgestaltung des Rechts zu vermeiden.

Ein darüberhinausgehender Bedarf zur Erfassung von Nicht-DBA-Fällen durch die neu eingeführte Bagatellregelung besteht nicht. Grundsätzlich stellen die inländische Ausübung oder Verwertung einen hinreichenden Anknüpfungspunkt dar. Nur wenn sich Deutschland mit Vertragsstaaten auf andere Anknüpfungsmerkmale für bestimmte Bagatellfälle einigt, soll diese vom Grundsatz abweichende Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse im nationalen Steuerrecht nachvollzogen werden.

#### **Zu Nummer 18 (§ 50)**

#### **Zu Buchstabe a und Buchstabe b (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe b und c)**

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen zu der Anfügung des neuen Buchstaben d.

#### **Zu Buchstabe c (§ 50 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 Buchstabe d – neu –)**

Mit einem neuen Buchstaben d wird eine Antragsveranlagung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn ermöglicht, die im Übrigen von dieser Veranlagungsart ausgeschlossen sind (§ 50 Absatz 2 Satz 7 EStG). Damit wird für außerordentliche Einkünfte im Sinne des § 34 Absatz 1 und 2 Nummer 2 und 4 EStG nunmehr auch Arbeitnehmern, die nicht Staatsangehörige eines EU/EWR-Staates sind und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, die Möglichkeit der Antragsveranlagung eröffnet. Damit wird eine Schlechterstellung zum bisher geltenden Recht vermieden, die sonst durch das Aufheben der Regelungen zur Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuern dem Arbeitslohn in § 39b Absatz 3 EStG eintreten könnte.

## **Zu Nummer 19 (§ 52)**

### **Zu Buchstabe a (§ 52 Absatz 6 Satz 8 – neu –)**

Die Änderung des § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG ist erstmals für das Wirtschaftsjahr anzuwenden, das nach dem 31. Dezember 2023 beginnt. § 4 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 EStG ist wirtschaftsjahrbezogen anzuwenden, weil für die Prüfung der Betragsgrenze von bisher 35 Euro alle im Wirtschaftsjahr insgesamt zugewendeten Gegenstände zusammenzurechnet werden müssen. Deshalb kann die geänderte Betragsgrenze von nun 50 Euro nur für ein volles Wirtschaftsjahr gelten.

### **Zu Buchstabe b (§ 52 Absatz 18b)**

Die Änderungen des Verlustabzugs gemäß § 10d EStG sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Gemäß Artikel 4 des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 29. Juni 2022 (BGBl. I S. 911) sollte ab dem Veranlagungszeitraum 2024 der Höchstbetrag beim Verlustrücktrag auf den alten Rechtsstand (vor 2020) zurückgeführt werden. Mit der Entfristung und dauerhaften Beibehaltung ist diese Änderung obsolet geworden. Zur Rechtsklarheit wird Absatz 18b insgesamt neu gefasst.

### **Zu Buchstabe c (§ 52 Absatz 45a Satz 4 – neu –)**

Die Änderung des § 49 Absatz 1 Nummer 4 Buchstabe a EStG ist erstmals auf Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 zufließen.

## **Zu Nummer 20 (§ 89)**

### **Zu Buchstabe a (§ 89 Absatz 1)**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 89 Absatz 1 Satz 1)**

Nach geltendem Recht hat der Zulageberechtigte den Antrag auf Altersvorsorgezulage nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei seinem Anbieter einzureichen. Das Verfahren zur Beantragung der Zulage wird durch diese Ergänzung vereinfacht; der Zulageberechtigte kann künftig den Antrag auf Zulage unter Erklärung aller erforderlichen Angaben auch elektronisch einreichen, damit der Anbieter seinen Pflichten nach Absatz 2 nachkommen kann. Mit der Neuregelung soll die Möglichkeit geschaffen werden, die Vorteile der elektronischen Datenübermittlung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Anbieter zu nutzen, wenn dies beide Kommunikationspartner wünschen. Im Rahmen der Digitalisierung dient dies dem Bürokratieabbau.

Es steht dem Zulageberechtigten auch weiterhin frei, seinen Anbieter nach Absatz 1a zu bevollmächtigen, dass dieser den Antrag auf Zulage für ihn stellt. In diesem Fall entfällt die jährliche Beantragung für den Zulageberechtigten vollständig.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 89 Absatz 1 Satz 5)**

Nach Satz 5 ist der Antragsteller verpflichtet, eine Änderung der Verhältnisse mitzuteilen, die zu einer Minderung oder zum Wegfall des Zulageanspruchs führt. Es wird klarstellend aufgenommen, dass die Änderungsanzeige schriftlich oder elektronisch erfolgen kann. Dies dient dem Bürokratieabbau.

#### **Zu Buchstabe b (§ 89 Absatz 1a Satz 1 und 2)**

Mit der Neuregelung in Satz 1 soll die Möglichkeit geschaffen werden, die Vorteile der elektronischen Datenübermittlung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem Anbieter zu nutzen.

Bereits 99 Prozent der Zulageberechtigten nutzen den sogenannten Dauerzulageantrag. Dies bedeutet, dass der Anbieter bevollmächtigt wird, den Zulageantrag für den Zulageberechtigten zu stellen. Auch im Falle einer Bevollmächtigung hat der Zulageberechtigte alle erforderlichen Angaben gegenüber seinem Anbieter zu erklären, damit dieser seinen Pflichten nach Absatz 2 nachkommen kann. Die Bevollmächtigung des Anbieters musste bisher schriftlich erfolgen. Der Zulageberechtigte kann künftig nach Satz 1 die Bevollmächtigung nach § 89 Absatz 1a EStG schriftlich oder elektronisch erteilen. Im Rahmen der Digitalisierung dient dies dem Bürokratieabbau.

In Satz 2 wird klarstellend aufgenommen, dass der Anbieter eine Änderung der Verhältnisse, die zu einer Minderung oder zum Wegfall des Zulageanspruchs führen, nur dann der ZfA mitteilen kann, wenn er davon Kenntnis hat. Im Übrigen bleibt die Meldepflicht unverändert.

### **Zu Nummer 21 (§ 92a Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe c)**

Nach geltenden Recht hat der Zulageberechtigte zu bestätigen, dass weder er selbst noch ein Mitnutzer der Wohnung für Umbaukosten u. a. eine Förderung durch Zuschüsse, eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG oder eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG beantragt hat oder beantragen wird. Die Bestätigung ist bisher schriftlich bei der Antragstellung gegenüber der ZfA abzugeben. Mit der Neuregelung soll die Möglichkeit geschaffen werden, die Vorteile der elektronischen Datenübermittlung zwischen dem Steuerpflichtigen und der ZfA zu nutzen, wenn der Steuerpflichtige dies wünscht. Der Steuerpflichtige kann künftig die Bestätigung schriftlich oder elektronisch erteilen. Im Rahmen der Digitalisierung dient dies dem Bürokratieabbau.

### **Zu Artikel 5 (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes [1.1.2028])**

#### **Zu Nummer 1 (§ 10d Absatz 2)**

Ab dem Veranlagungszeitraum 2028 soll die sog. Mindestgewinnbesteuerung entsprechend der bisherigen Systematik beim Verlustvortrag wieder angewandt werden (vgl. Begründung zu Artikel 4 Nummer 9 Buchstabe b (§ 10d Absatz 2)). Der Sockelbetrag wird allerdings von bislang 1 Mio. auf 10 Mio. Euro bzw. für nach den §§ 26, 26b EStG zusammenveranlagte Ehegatten von 2 Mio. Euro auf 20 Mio. Euro angehoben. Diese Maßnahme soll im Anschluss an das temporäre Aussetzen der Begrenzungen der sog. Mindestgewinnbesteuerung dauerhaft zur Stärkung der Liquidität des Mittelstands beitragen. Mit der betragsmäßigen Anhebung ist ab dem Veranlagungszeitraum 2028 der Verlustvortrag bis zu einer Höhe von 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro unbeschränkt möglich. Erst für den Teil, der diesen erhöhten Betrag überschreitet, ist der Verlustvortrag auf 60 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Verlustvortragsjahres beschränkt.

#### **Zu Nummer 2 (§ 52b Absatz 18b Satz 4 – neu –)**

Die Änderungen des Verlustvortrags gemäß § 10d Absatz 2 EStG sind ab dem Veranlagungszeitraum 2028 – im Anschluss an das befristete Aussetzen der sog. Mindestgewinnbesteuerung für die Veranlagungszeiträume 2024 bis 2027 – anzuwenden.

### **Zu Artikel 6 (Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [TnV])**

#### § 56 Satz 2

Wenn die Höhe der Einkünfte unter dem Grundfreibetrag liegt und die weiteren Voraussetzungen des § 56 EStDV nicht vorliegen, ergeben sich Fallkonstellationen, in denen die betroffenen Steuerpflichtigen mit festgestellten nachversteuerungspflichtigen Beträgen (unabhängig von der Höhe des festgestellten Betrages) nicht der Verpflichtung unterliegen, eine Einkommensteuererklärung abzugeben; etwa bei Zurückbehalt eines

Kleinstmitunternehmeranteils. § 56 Satz 2 EStDV wird daher um den Fall ergänzt, nach der eine Steuererklärung immer abzugeben ist, wenn zum Schluss des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Dies stellt sicher, dass eine Nachversteuerung in jedem Fall durchgeführt werden kann.

## **Zu Artikel 7 (Weitere Änderung der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025])**

### **Zu Nummer 1 (§ 50)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 50 Absatz 1 Satz 2 und 3 – neu –)**

Mit der Ergänzung des § 50 EStDV wird für Zuwendungsempfänger nach § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und 3 EStG, die das Bundeszentralamt für Steuern in das Zuwendungsempfängerregister nach § 60b AO aufgenommen hat, der Weg zum Zuwendungsnachweis über die amtlich vorgeschriebenen Vordrucke bzw. die elektronische Spendenquittung nach § 50 Absatz 2 EStDV eröffnet.

In Nummer 2 wird die Zuständigkeit des BZSt für ausländische Zuwendungsempfänger bei einer elektronischen Übermittlung der Zuwendungsbestätigung festgelegt.

#### **Zu Buchstabe b (§ 50 Absatz 3 Satz 1)**

Mit der Ergänzung wird die Zuständigkeit des BZSt für ausländische Zuwendungsempfänger bei einer elektronischen Übermittlung der Zuwendungsbestätigung festgelegt.

### **Zu Nummer 2 (§ 84 Absatz 2e – neu –)**

Es wird festgelegt, dass die neuen Bestimmungen in § 50 EStDV erstmals für Zuwendungen gelten, die nach dem 31. Dezember 2024 zufließen.

## **Zu Artikel 8 (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes [TnV])**

### **Zu Nummer 1 (§ 15 Absatz 2)**

Nach § 15 Absatz 2 UmwStG ist ein Buchwertansatz im Fall einer Spaltung u. a. ausgeschlossen, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden (§ 15 Absatz 2 Satz 3 UmwStG). Davon ist nach § 15 Absatz 2 Satz 4 UmwStG 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 Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 11. August 2021 – I R 39/18 – entschieden, dass § 15 Absatz 2 Satz 3 UmwStG nur die Grundlage für die Vermutung des Satzes 4 bildet und kein eigenständiger Ausschlussgrund für eine Buchwertfortführung ist. Dadurch eröffnen sich ungerechtfertigte Gestaltungsmöglichkeiten zur steuerfreien Veräußerung von Teilbetrieben, die in Widerspruch zu den gesetzgeberischen Zielen des Umwandlungssteuergesetzes stehen, Unternehmen die Anpassung ihrer rechtlichen Strukturen an veränderte Umstände des Wirtschaftslebens zu erleichtern (BT-Drs. 12/6885 S. 14). Die Veräußerung von Unternehmensteilen an außenstehende Dritte ist damit gerade nicht gemeint. Mit der Änderung des § 15 Absatz 2 UmwStG werden die Möglichkeiten zu steuerneutralen Spaltungen wieder auf ihren ursprünglich vom Gesetzgeber intendierten Anwendungsbereich zurückgeführt.

### **Zu Buchstabe a (§ 15 Absatz 2 Satz 2)**

Nach dem geänderten § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG findet § 11 Absatz 2 UmwStG (Buch- oder Zwischenwertansatz) auch dann keine Anwendung, wenn durch die Spaltung eine Veräußerung an außenstehende Personen vorbereitet wird.

Das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ i. S. d. geänderten § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG ist erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Spaltung bereits eine konkrete Veräußerungsabsicht besteht oder zumindest eine Veräußerung nicht nur hypothetisch in Betracht gezogen wird und es innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag zu einer Veräußerung von Anteilen an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft an außenstehende Personen kommt. In diesen Fällen ist es unerheblich, ob es daneben weitere, außersteuerliche Beweggründe für die Spaltung gibt. Allein die neben andere Beweggründe tretende Überlegung, dass ein abgespaltener Betriebsteil bei sich bietender Gelegenheit einfacher veräußert werden könnte, erfüllt dagegen noch nicht den Tatbestand der Vorbereitung einer Veräußerung i. S. d. geänderten § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG. Handlungen zur Vorbereitung einer Veräußerung der Anteile (z. B. Letter of Intent, Memorandum of Understanding), implizieren das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht, sind jedoch keine Bedingung für die Erfüllung des Merkmals „Vorbereitung einer Veräußerung“.

### **Zu Buchstabe b (§ 15 Absatz 2 Satz 3 bis 6 – neu –)**

#### *Satz 3*

Der neue Satz 3 definiert erstmals den Begriff der „außenstehenden Person“ im Sinne des § 15 Absatz 2 UmwStG. Um weitere Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen, gelten danach als außenstehende Personen solche Personen, die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung (Zeitpunkt der zivilrechtlichen Wirksamkeit) an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren. Die Fünf-Jahres-Frist entspricht der des bisherigen § 15 Absatz 2 Satz 5 (neu: Satz 7) UmwStG.

#### *Satz 4*

Der neue Satz 4 regelt, 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.

#### *Satz 5*

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

#### *Satz 6*

Da jede Umwandlung einen Veräußerungs- und Anschaffungsvorgang darstellt, könnte eine Spaltung nie zu Buchwerten erfolgen, wenn an dem übertragenden Rechtsträger außenstehende Personen beteiligt sind. Daher regelt der neue Satz 6, dass dann, wenn an der übertragenden Körperschaft außenstehende Personen beteiligt sind, die Spaltung selbst nur dann als Veräußerung an außenstehende Personen i. S. d. geänderten § 15 Absatz 2 Satz 2 UmwStG gilt, wenn die Spaltung zu einer Wertverschiebung zugunsten dieser Personen führt. Für die Bejahung einer solchen Wertverschiebung ist es unerheblich, ob

als Gegenleistung ein sog. Spitzenausgleich vereinbart oder gezahlt wird oder nicht oder ob ein solcher ggf. der Höhe nach fremdüblich ist oder nicht.

### **Zu Nummer 2 (§ 27 Absatz 19 – neu –)**

Die Änderung des § 15 Absatz 2 UmwStG ist erstmals auf Spaltungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs erfolgt.

### **Zu Artikel 9 (Änderung der Abgabenordnung [TnV])**

#### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an die Einfügung der neuen §§ 89a und 117e sowie an die geänderten Bezeichnungen der §§ 138j und 138k der Abgabenordnung (AO) sowie an die Einfügung der neuen §§ 138l bis 138n AO angepasst.

#### **Zu Nummer 2 (§ 89b – neu –)**

##### *Allgemeines zu internationalen Risikobewertungsverfahren*

Im Jahr 2018 hat die OECD erstmals ein International Compliance Assurance Programme (ICAP) als Pilotverfahren initiiert.

Das International Compliance Assurance Programme (ICAP) ist ein freiwilliges Programm für multinationale Unternehmensgruppen und Steuerverwaltungen der Staaten, in denen diese tätig sind, zur Bewertung von Risiken („Risk Assessment“) und zur Erlangung einer gewissen Planungssicherheit („Assurance“) im Bereich der Besteuerung. Durch dieses Programm soll eine offene und kooperative multilaterale Zusammenarbeit zwischen den teilnehmenden international tätigen Konzernen und den Steuerverwaltungen der Staaten, in denen sie tätig sind, erreicht werden. Nach einem weiteren Pilotverfahren ist ICAP seit dem Jahr 2021 von der OECD als Standardverfahren etabliert.

ICAP ist darauf gerichtet, durch erhöhte Transparenz und verbesserte Informationen für Steuerverwaltungen ein neues Mittel für höhere Planungssicherheit in Besteuerungsfragen sowie eine effizientere Nutzung von Ressourcen zu erreichen. ICAP nutzt länderbezogene Berichte (sog. „Country-by-Country Reporting“, siehe in Deutschland § 138a AO) und andere relevante Informationen, um durch den multilateralen Dialog zwischen international tätigen Konzernen und den teilnehmenden Steuerverwaltungen u.a. gegenseitiges Vertrauen aufzubauen. ICAP soll insbesondere die nachfolgenden Vorteile ermöglichen:

- Fundierte und zielgerichtete Nutzung des „Country-by-Country Reporting“;
- die effiziente Nutzung der vorhandenen Ressourcen;
- ein schneller und klarer Weg hin zu multilateraler Planungssicherheit im Besteuerungsverfahren;
- ein auf Kooperation beruhendes Verhältnis zwischen international tätigen Konzernen und Steuerverwaltungen;
- weniger Fälle, die im Verständigungsverfahren gelöst werden müssen.

Im Herbst 2021 hat die Europäische Kommission gemeinsam mit einer Reihe interessierter Mitgliedsstaaten der EU, darunter Deutschland, ebenfalls ein neues freiwilliges Programm für europäische multinationale Unternehmensgruppen und europäische

Steuerverwaltungen vorgestellt. Hierfür wird seit 2022 ein Pilotprojekt durchgeführt. Mit dem „European Trust and Cooperation Approach“ (ETACA) soll ein EU-weiter Rahmen zur Verfügung gestellt werden, innerhalb dessen Steuerverwaltungen mehrerer europäischer Staaten im Dialog mit einer teilnehmenden multinationalen Unternehmensgruppe eine Risikobewertung („High-level Risk Assessment“) hinsichtlich der für die Besteuerung relevanten Verrechnungspreise in der Unternehmensgruppe vornehmen können. Das präventive gemeinsame Vorgehen und der Dialog sollen den Unternehmen helfen, Befolgungskosten zu reduzieren und Doppelbesteuerung zu vermeiden. Das Programm entspricht in seinen Grundzügen dem ICAP.

Aufgrund der immer stärker zunehmenden internationalen Verflechtung der Unternehmen ist es zweckmäßig sich auch unter den Steuerverwaltungen noch stärker zu vernetzen. Programme wie ICAP und ETACA sind besonders gut dazu geeignet, die Kommunikation zwischen den teilnehmenden Staaten zu intensivieren. Gleichzeitig bieten die Verfahren die Möglichkeit, die Risikobewertung auch in Deutschland vermehrt in den Prozess der Besteuerung bzw. in die Außenprüfung von Unternehmen einzubeziehen. Erfahrungen, die in diesen Verfahren gesammelt werden, könnten mittelfristig auch für eine weitere Beschleunigung der Außenprüfung genutzt werden.

Die Teilnahme von Deutschland an den Pilotverfahren wurde bislang auf der Basis der allgemeinen Regeln der AO und der Regeln zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuersachen durchgeführt. Mit der nunmehr vorgesehenen spezifischen gesetzlichen Regelung zu internationalen Risikobewertungsverfahren soll eine eindeutige gesetzliche Grundlage geschaffen werden, die sowohl klar zum Ausdruck bringt, dass solche internationalen Risikobewertungsverfahren mit deutscher Beteiligung möglich sind, als auch im Sinne von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit einen Rahmen für Voraussetzungen, Abläufe und die rechtliche Einordnung der Ergebnisse setzt. Damit wird auch die Grundlage gelegt, solche Verfahren zukünftig umfassender nutzen zu können.

Die Regelung lehnt sich an die bestehenden Verfahren ICAP und ETACA an, bleibt aber offen für andere Verfahren, wie z. B. den von Finnland verwendeten bilateralen Cross-Border-Dialogue oder für mögliche künftige internationale Verfahren, die ebenfalls auf einer Risikobewertung basieren, soweit diese in dem Rahmen bleiben, den das Gesetz vorsieht.

§ 89b – neu –

*Absatz 1*

Ziel einer Risikobewertung ist es, durch zielgerichtetes und strukturiertes Vorgehen zu einer Bewertung eines möglichen Risikos zu kommen. Eine detaillierte Prüfung von Belegen ist dabei in der Regel nicht vorgesehen. Die Prüfung von Unterlagen soll sich in der Regel auf im Vorhinein festgelegte Unterlagen (z.B. die im ICAP-Handbuch beschriebenen Dokumentationspakete) beschränken. Der Einsatz von Risikobewertungstechniken kann insbesondere Betriebsprüfungen beschleunigen und fehlende Ressourcen in den Betriebsprüfungsstellen der Länder und des Bundes ausgleichen. Zu diesem Zweck sieht Absatz 1 vor, dass auf weitere Ermittlungen im Rahmen von Außenprüfungen bezüglich des untersuchten Sachverhaltes verzichtet werden kann, wenn das internationale Risikobewertungsverfahren ergibt, dass das Risiko eines Steuerausfalls als gering einzuschätzen ist. Ob und in welchem Umfang eine weitere Ermittlung im Rahmen einer Außenprüfung aufgrund der Ergebnisse und Erkenntnisse aus dem internationalen Risikobewertungsverfahren unterbleibt, kann das für die Außenprüfung zuständige Finanzamt in die Bestimmung des Umfangs der Außenprüfung einbeziehen (vgl. dazu § 194 Absatz 1a AO-E). Es handelt sich dabei um eines der vielfältigen Kriterien für eine Prüffeldauswahl bzw. die Entscheidung der Finanzbehörde, von der Prüfung eines Sachverhaltes im Rahmen einer Außenprüfung abzusehen.

*Absatz 2*



Absatz 2 enthält eine Beschreibung des internationalen Risikobewertungsverfahrens. Es handelt sich um ein freiwilliges Verfahren, das Elemente der Außenprüfung und Elemente des zwischenstaatlichen Auskunftsaustauschs enthält. Das Risikobewertungsverfahren ist selbst nicht Außenprüfung und typischerweise einer Außenprüfung vorgelagert. Die wesentlichen Merkmale eines internationalen Risikobewertungsverfahrens sind nachfolgend aufgeführt:

#### Internationale Zusammenarbeit

Die Beurteilung eines grenzüberschreitenden Sachverhaltes im Hinblick auf steuerliche Risiken gemeinsam mit einem anderen Staat oder mehreren anderen Staaten ermöglicht eine umfassendere Einschätzung, als sie nur allein den deutschen Finanzbehörden möglich wäre, weil auch die Sicht der ausländischen Finanzverwaltung auf den Sachverhalt berücksichtigt wird. Die Anwendung ist auf bereits verwirklichte Sachverhalte beschränkt. Die Regelung tritt damit nicht in Konkurrenz zur verbindlichen Auskunft gemäß § 89 AO oder Vorabverständigungsverfahren gemäß § 89a AO.

#### Kooperation und Transparenz

Im internationalen Sprachgebrauch werden Verfahren wie ICAP und ETACA als „co-operative compliance“-Verfahren bezeichnet. Das Risikobewertungsverfahren ist ein solches Verfahren. Dies bedeutet, dass ein wesentliches Merkmal die Kooperation und Transparenz zwischen allen Beteiligten, sowohl der teilnehmenden Staaten als auch der beteiligten Unternehmen, darstellt. Ist diese Grundvoraussetzung nicht gegeben (vgl. dazu § 89b Absatz 3 AO-E), kann ein internationales Risikobewertungsverfahren nicht geführt werden.

#### Bewertung vorliegender Unterlagen

Anders als üblicherweise im Rahmen von Außenprüfungen, erfolgt die Einschätzung der steuerlichen Risiken nur unter Würdigung der vorliegenden Unterlagen und Informationen; eine Belegprüfung ist in der Regel nicht vorgesehen, ebenso wenig eine Prüfung vor Ort. Die Unterlagen beschränken sich in der Regel auf solche, die im Vorhinein festgelegt werden (z. B. die im ICAP-Handbuch beschriebenen Dokumentationspakete). Nachfragen in einem für eine Risikobewertung angemessenen Umfang sind aber nicht ausgeschlossen. Auch gelegentliche Gespräche mit Unternehmensvertretern in einem der internationalen Zusammenarbeit bei der Risikobewertung gerecht werdenden Rahmen, z. B. Videokonferenzen, in denen etwa Unklarheiten zu den vorgelegten Unterlagen angesprochen werden können, sind nicht ausgeschlossen. Die vorgelegten Unterlagen und Informationen werden dabei einer Plausibilitätsprüfung unterzogen und ggfs. unter Verwendung von technischer Unterstützung im Hinblick auf mögliche steuerliche Risiken untersucht. Die Bewertung findet in Abstimmung mit den zuständigen Finanzbehörden der teilnehmenden ausländischen Staaten statt. Ungeachtet dessen bleibt es möglich, dass die Behörden der teilnehmenden Staaten letztlich zu unterschiedlichen Einschätzungen gelangen.

Details zu den Anforderungen und dem Ablauf von internationalen Risikobewertungsverfahren, die in Deutschland gegenwärtig genutzt werden, werden zwischen Bund und Ländern abgestimmt und in entsprechenden BMF-Schreiben veröffentlicht. Zu diesen Details gehören insbesondere die im jeweiligen Verfahren erwarteten Unterlagen (Dokumentationspakete).

#### Absatz 3

Ein internationales Risikobewertungsverfahren kann auf Initiative eines inländischen Steuerpflichtigen oder auf Anregung eines anderen Staates erfolgen. Die Verfahren richten sich ausgehend von ihrem Zweck an große multinational tätige Unternehmensgruppen. Das sind in erster Linie multinationale Unternehmensgruppen, deren im Konzernabschluss ausgewiesenen konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangene Wirtschaftsjahr mindestens

750 Mio. Euro betragen haben und die deshalb nach § 138a Absatz 1 Satz 1 AO einen länderbezogenen Bericht (Country-by-Country-Report) abzugeben haben. Des Weiteren stehen die Verfahren grundsätzlich auch kleineren multinationalen Unternehmensgruppen offen, sofern der Umsatz einer deutschen Unternehmenseinheit im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 100 Mio. Euro betragen hat und somit die Voraussetzungen des § 90 Absatz 3 Satz 3 AO vorliegen. Eine Öffnung für noch kleinere Unternehmen wird im Hinblick auf den Aufwand und die personellen Ressourcen aller Beteiligten derzeit nicht als zielführend angesehen. Ohnehin ist zu beachten, dass die Eröffnung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens stets davon abhängig ist, dass sich andere Staaten bereiterklären, sich an dem Verfahren zu beteiligen und dass einzelne Verfahren aufgrund internationaler Vereinbarungen eine bestimmte Umsatzgröße vorsehen.

Der Antrag ist jeweils durch das konzernleitende Unternehmen zu stellen, also die inländische Konzernobergesellschaft im Sinne des § 138a Absatz 1 Satz 1 AO oder die beherrschende inländische Gesellschaft einer multinationalen Unternehmensgruppe, für die nach § 90 Absatz 3 Satz 3 AO eine Stammdokumentation zu erstellen ist.

Dem Antrag sind Unterlagen und Erklärungen beizufügen, die der Finanzverwaltung ermöglichen zu prüfen, ob im vorliegenden Fall die Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens in Betracht kommt (vgl. dazu auch Begründung zu § 89b Absatz 4 AO-E) und die einen ordnungsgemäßen Ablauf des Verfahrens sicherstellen (§ 89b Absatz 3 Satz 3 Nummer 1 AO-E). Welche Unterlagen zur Prüfung erforderlich sind, ist abhängig von dem jeweiligen internationalen Risikobewertungsverfahren, das beantragt wird, und ist den jeweiligen untergesetzlichen Beschreibungen der einzelnen Verfahren zu entnehmen, wie z. B. Verwaltungsanweisungen oder auch die Veröffentlichungen der OECD zum International Compliance Assurance Programme: Handbook for tax administrations and MNE groups (<https://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/international-compliance-assurance-programme-handbook-for-tax-administrations-and-mne-groups.htm>) oder die Veröffentlichung der Europäischen Kommission zu ETACA: Guidelines European Trust and Cooperation Approach (ETACA) (<https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2021-10/Guidelines%20of%20MNEs%20programme%20EU%20Cooperative%20Compliance%20Programme.pdf>). Die Programme ETACA und ICAP sehen beispielsweise die Übersendung eines umfassenden Informationspakets vor, das die inländischen und ausländischen Finanzverwaltungen in die Lage versetzt, über die Durchführung bzw. Teilnahme an dem Verfahren zu entscheiden (bei ICAP: „selection documentation package“).

Der Antragsteller muss des Weiteren zusichern, dass er auch im weiteren Verfahren alle Mitwirkungspflichten, einschließlich der Pflichten, die sich aus dem jeweiligen internationalen Risikobewertungsverfahren ergeben, erfüllen wird (§ 89b Absatz 3 Satz 3 Nummer 2 AO-E). Das betrifft insbesondere die Vorlage aller weiteren erforderlichen Unterlagen (bei ICAP: „main documentation package“).

Im Rahmen der internationalen Risikobewertungsverfahren werden in großem Umfang Daten, die die Unternehmensgruppe betreffen zwischen den teilnehmenden Finanzverwaltungen ausgetauscht. Um einen reibungslosen Austausch der Daten sicherzustellen, ist es erforderlich, dass der Antragsteller in die Offenbarung und den (auch elektronischen) Austausch personen- und unternehmensbezogener Daten einwilligt (§ 89b Absatz 3 Satz 3 Nummer 3 AO-E). Ein Verfahren zur Verschlüsselung von Daten, das von allen an einem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligten Steuerverwaltungen genutzt werden kann, steht jedenfalls derzeit in der Regel nicht zur Verfügung. Es ist daher erforderlich, dass alle betroffenen Personen gemäß § 87a Absatz 1 Satz 3 2. Halbsatz AO in die unverschlüsselte Datenübermittlung einwilligen. Nach § 89b Absatz 3 Satz 3 Nummer 3 AO-E kann der Antragsteller eine solche Einwilligung für alle betroffenen in- und ausländischen Unternehmen der Unternehmensgruppe erteilen, d.h. eine Erteilung durch die gesetzlichen Vertreter der einzelnen Gesellschaften ist entbehrlich. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass die Konzernobergesellschaft letztlich ohnehin die Erteilung der Einwilligung durch alle

beherrschten Gesellschaften durchsetzen könnte, ein Abstellen auf das Vorlegen von Einzeleinwilligungen einer Vielzahl von beherrschten Gesellschaften wäre deshalb ein letztlich aus Schutzgesichtspunkten nicht erforderlicher erheblicher Mehraufwand. Aus denselben Erwägungen heraus ist auch eine Anhörung der beherrschten Gesellschaften entbehrlich.

Nach § 89b Absatz 3 Satz 3 Nummer 4 AO-E hat der Antragsteller außerdem zuzusichern, dass er die für das internationale Risikobewertungsverfahren notwendige technische Infrastruktur für alle beteiligten Finanzbehörden zur Verfügung stellen wird. Das beinhaltet vor allem die Einrichtung eines Datenraumes, über den Unterlagen und Informationen ausgetauscht werden, sowie das Bereitstellen technischer Möglichkeiten für die Durchführung von Videokonferenzen.

Wird ein internationales Risikobewertungsverfahren durch einen anderen Staat angeregt, kontaktiert die zuständige ausländische Finanzbehörde das Bundeszentralamt für Steuern und bittet um Prüfung, ob die deutsche Finanzverwaltung sich an einem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligen möchte. Es handelt sich hierbei in der Regel um Fälle, in denen sich die Leitung der multilateralen Unternehmensgruppe im Ausland befindet und in Deutschland Unternehmen der Gruppe ansässig sind. Der Kontaktaufnahme geht in der Regel eine Vorprüfung der Unterlagen gemäß Satz 3 Nummer 1 durch die ausländische Finanzbehörde voraus, es besteht außerdem die Erwartung, dass entsprechende Unterlagen dann durch den anderen Staat im Zusammenhang mit der Anregung auch dem BZSt zugänglich gemacht werden, so dass sie in Deutschland für die Prüfung, ob sich die deutsche Verwaltung beteiligen sollte, zur Verfügung stehen. In diesen Fällen, in denen eine ausländische Finanzverwaltung das Verfahren koordiniert, sind die in Satz 3 Nummer 3 genannten Einwilligungen für alle betroffenen Unternehmen der Unternehmensgruppe durch das ausländische leitende Unternehmen zu erteilen.

#### *Absatz 4*

Ist 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, dass das Verfahren zeitnah, kooperativ, wirtschaftlich und mit einer Einschätzung der Risiken abgeschlossen werden kann, ist ein internationales Risikobewertungsverfahren ausgeschlossen. In Absatz 4 werden beispielhaft Kriterien benannt, bei deren Vorliegen ein Verfahren nicht geführt werden kann. In welchen Fällen das bedeutendste Kriterium des kooperativen Verhaltens der betroffenen Unternehmen nicht als erfüllt anzusehen ist, wird in den Sätzen 2 bis 4 näher umschrieben. Das wesentliche Merkmal ist die Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten, insbesondere die rechtzeitige Abgabe von Steuererklärungen, Country-by-Country-Reportings oder Stammdokumentationen im Sinne des § 90 Absatz 3 Satz 3 AO. Dass Mitwirkungspflichten schuldhaft nicht oder nicht rechtzeitig erfüllt werden, ist auch offensichtlich, wenn ein Mitwirkungsverzögerungsgeld nach § 200a Absatz 2 AO oder ein Zuschlag nach § 162 Absatz 4 oder 4a AO festgesetzt worden ist (Satz 3 Nummer 2) oder wenn der inländische Steuerpflichtige oder eine ihn nach § 34 AO vertretende oder nach § 79 AO für ihn handelnde Person rechtskräftig wegen einer das Unternehmen betreffenden Steuerstraftat rechtskräftig verurteilt worden ist (Satz 3 Nummer 3). Es handelt sich um eine beispielhafte und nicht abschließende Aufzählung. Für die Beurteilung des kooperativen Verhaltens werden im Grundsatz die letzten 5 Jahre betrachtet.

Daneben müssen weitere Voraussetzungen vorliegen, die für ein internationales Risikobewertungsverfahren unbedingt erforderlich sind. Fehlt die Bereitschaft und Zusage des leitenden Unternehmens, die besonderen Mitwirkungspflichten des jeweiligen Verfahrens zu erfüllen, ist eine Durchführung des Verfahrens ausgeschlossen (Absatz 4 Satz 2 Nummer 2). Die betrifft insbesondere die Abgabe der in Absatz 3 Satz 3 bezeichneten Unterlagen und Zusicherungen.

In die Prüfung, ob ein internationales Risikobewertungsverfahren durchgeführt wird, ist auch die Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit des Verfahrens einzubeziehen (Absatz 4 Satz 2 Nummer 3). Wenn die Durchführung des Verfahrens zu einem erheblichen administrativen Aufwand für die Steuerverwaltung führen würde, der in keinem angemessenen Verhältnis zum erwarteten Erkenntnisgewinn aus dem Verfahren steht, ist durch die Finanzbehörden eine sorgfältige Abwägung zwischen den Interessen des Antragstellers und den Interessen der Finanzverwaltung vorzunehmen.

Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass es sich um noch neue Verfahren handelt, in die viele Akteure im In- und Ausland einzubeziehen sind und für die nicht überall praktische Erfahrungen bestehen. Die bisherigen Pilotverfahren zu ICAP, ETACA und CBD haben gezeigt, dass diese Verfahren aufwendig sind. Sie sind speziell für größere Konzerne vorgesehen und erfordern eine sorgfältige Planung und Umsetzung, um sicherzustellen, dass sie effektiv durchgeführt werden. Aufgrund der begrenzten Ressourcen der Steuerverwaltung ist es notwendig, eine sorgfältige Abwägung zwischen den Kosten für die Verwaltung und den erwarteten Vorteilen aus dem Verfahren vorzunehmen. Die Finanzverwaltung ist aber auch gehalten, sicherzustellen, dass sie ausreichende Ressourcen bereitstellt, damit ein Verfahren angemessen und effizient durchgeführt werden kann.

Insbesondere wenn eine ausländische Finanzbehörde die Initiative für ein internationales Risikobewertungsverfahren ergreift, sich die Konzernspitze folglich im Ausland befindet, und nachgeordnete Konzernunternehmen in Deutschland einbezogen werden sollen, ist es wichtig, abzuwägen, ob der Umfang der Aktivitäten in Deutschland ausreichendes Potenzial bietet, um Erkenntnisse für die inländischen Beteiligten aus dem Verfahren zu gewinnen. Zeigt sich bereits in den Gesprächen mit den interessierten anderen Finanzverwaltungen vor Eröffnung eines Verfahrens (etwa in der Auswahlphase im Rahmen von ICAP), dass sich eine übereinstimmende Risikoeinschätzung mit großer Wahrscheinlichkeit nicht erzielen lassen wird, z. B. weil die Positionen zu den Sachverhalten, die für eine Bewertung in Betracht gezogen werden, zu weit auseinanderliegen, ist ein internationales Risikobewertungsverfahren nicht zielführend (Absatz 4 Satz 2 Nummer 4). In diesen Fällen könnte vielmehr geprüft werden, ob andere Verfahren, wie z. B. eine gemeinsame Prüfung im Sinne des § 12a (neu) des EU-Amtshilfegesetzes oder § 117e AO-E zweckmäßiger ist.

Verfahren wie ICAP und ETACA sind besonders dann effektiv, wenn sich mehrere Staaten daran beteiligen. Finden sich nicht genügend Staaten, die bereit sind, an einem vorgeschlagenen Verfahren teilzunehmen, ist eine Durchführung des internationalen Risikobewertungsverfahrens bzw. eine Teilnahme der deutschen Finanzverwaltung im Hinblick auf den Aspekt der oben beschriebenen Wirtschaftlichkeit nicht zweckmäßig. Dieselbe Situation ist gegeben, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit der inländischen Unternehmen in den Staaten, die sich beteiligen wollen, unbedeutend ist (Absatz 4 Satz 2 Nummer 5). Auf die Entscheidungen anderer Staaten, an einem internationalen Risikobewertungsverfahren teilzunehmen, hat die deutsche Finanzverwaltung naturgemäß keinen Einfluss.

#### *Absatz 5*

Absatz 5 enthält Ausführungen zum Beginn und Ende eines internationalen Risikobewertungsverfahrens. Hat die Prüfung der Voraussetzungen des Absatzes 4 und die Abstimmung mit den zuständigen ausländischen Behörden ergeben, dass ein internationales Risikobewertungsverfahren durchgeführt wird, erhält der Antragsteller eine unverbindliche Information über die Einleitung des Verfahrens, einschließlich der Mitteilung über die teilnehmenden Staaten und die zu bewertenden Sachverhalte. Ist ein internationales Risikobewertungsverfahren nach Prüfung im Sinne des Absatzes 4 ausgeschlossen, wird der inländische Steuerpflichtige auch darüber informiert.

Ein internationales Risikobewertungsverfahren kann auf verschiedene Weise beendet werden. Der Regelfall wird die Beendigung durch Erstellung und Übersendung eines Risikobewertungsberichts (vgl. dazu Absatz 6) sein nach einer abschließenden Durchführung des

Verfahrens. Da es sich um ein freiwilliges Verfahren handelt, hat der inländische Steuerpflichtige zudem die Möglichkeit, jederzeit von dem Verfahren zurückzutreten und es dadurch zu beenden. Auch die Finanzverwaltung kann das Verfahren vor dessen Abschluss beenden. Das Gesetz sieht diese Möglichkeit vor, wenn es an einer Zusammenarbeit zwischen den Finanzbehörden und dem Steuerpflichtigen fehlt, die eine Fortführung und einen Abschluss des Verfahrens ermöglichen. Das ist insbesondere dann der Fall, wenn Uneinigkeit über den Umfang vorzulegender Unterlagen oder zu erteilender Auskünfte besteht oder die technischen oder rechtlichen Voraussetzungen fehlen, um die Daten auszutauschen. Ohne die Möglichkeit eines vollständigen Austauschs der für das Verfahren erforderlichen Daten zwischen den beteiligten Unternehmen und den Finanzverwaltungen ist eine Durchführung eines internationalen Risikobewertungsverfahrens nicht möglich.

Über die Beendigung des Verfahrens wird der Antragsteller und die ausländische zuständige Behörde oder die zuständigen Behörden, wenn mehrere Staaten beteiligt waren, informiert.

#### *Absatz 6*

Das Ergebnis der Bewertung wird mit den beteiligten Staaten abgestimmt. Das bedeutet, dass sich die beteiligten Staaten in dem Prozess des Verfahrens austauschen und bemühen, zu einer einheitlichen Einschätzung zu kommen, ob die untersuchten Sachverhalte ein geringes oder nicht geringes Risiko beinhalten oder ggfs. eine Einschätzung nicht möglich ist. Ein einheitliches Votum ist allerdings nicht erforderlich. In den Risikobewertungsbericht ist jedenfalls das Votum der inländischen Finanzverwaltung aufzunehmen. Ein zusammengefasster Bericht, in dem die Bewertungen auch der ausländischen beteiligten Behörden wiedergegeben werden, ist nicht ausgeschlossen.

Der Risikobewertungsbericht soll die folgenden Angaben enthalten:

- Eine Beschreibung aller bewerteten Sachverhalte.
- Eine Liste der beteiligten Unternehmen und der an dem internationalen Risikobewertungsverfahren beteiligten Staaten und Hoheitsgebiete.
- Die Einschätzung der steuerlichen Risiken der bewerteten Sachverhalte. Für die Frage, ob weitere Ermittlungen unterbleiben können, ist insbesondere relevant, welche Sachverhalte mit einem geringen Risiko bewertet wurden. In den Risikobewertungsbericht können aber auch Aussagen dazu aufgenommen werden, welche Sachverhalte mit einem nicht geringen Risiko bewertet wurden oder nicht bewertbar waren.
- Die Angabe, welche Zeiträume diese Bewertung umfasst hat.

Der Risikobewertungsbericht wird dem Antragsteller bzw. dem inländischen leitenden Unternehmen übersandt. Dabei ist auf § 194 Absatz 1a AO-E hinzuweisen. Das bedeutet, dass die Außenprüfungsstellen bei der Festlegung des sachlichen Umfangs einer Außenprüfung entscheiden, ob und in welchem Umfang weitere Ermittlungen im Rahmen einer Außenprüfung aufgrund der Erkenntnisse aus dem internationalen Risikoanalyseverfahren unterbleiben sollen. Die untergesetzlichen Regelungen zu den einzelnen Verfahren können vorsehen, dass die Übersendung des Risikobewertungsberichts zeitlich mit den beteiligten Finanzverwaltungen der anderen Staaten koordiniert wird oder dass ein gemeinsamer Abschlussbericht zu erstellen ist.

#### *Absatz 7*

Absatz 7 enthält Regelungen zur Zusammenarbeit zwischen den Länderfinanzbehörden und dem Bundeszentralamt für Steuern bei der Durchführung internationaler Risikobewertungsverfahren. Da die Verfahren Elemente der zwischenstaatlichen Rechts- und Amtshilfe

beinhalten und grundsätzlich eine Mitwirkung an (späteren) Außenprüfungen nach § 19 FVG in Betracht kommt, ist das Bundeszentralamt für Steuern als dafür zuständige Behörde stets einzubeziehen. Aus diesem Grund wird dem Bundeszentralamt für Steuern die Koordination internationaler Risikoanalyseverfahren und die Mitwirkung an diesen Verfahren als neue Aufgabe zugewiesen.

Geht beim zuständigen Finanzamt ein Antrag eines inländischen Steuerpflichtigen für ein internationales Risikobewertungsverfahren ein, ist das Bundeszentralamt für Steuern entsprechend unverzüglich darüber zu informieren. Anregungen zur Durchführung eines internationalen Risikoanalyseverfahrens eines anderen Staates gehen nach den Vereinbarungen über den zwischenstaatlichen Informationsaustausch beim Bundeszentralamt für Steuern ein. Dieses hat das für die Besteuerung des Unternehmens zuständige Finanzamt, das an dem Verfahren beteiligt werden soll, ebenso unverzüglich darüber in Kenntnis zu setzen. Es kann vorkommen, dass mehrere inländische Unternehmen betroffen sind, für die unterschiedliche Finanzämter zuständig sind. Sofern es ein inländisches Unternehmen gibt, das den gesamten inländischen Teil der Unternehmensgruppe leitet, erhält das Finanzamt die Information, welches für Besteuerung dieses Unternehmens zuständig ist. Fehlt es an einem Unternehmen, das den inländischen Teil der Unternehmensgruppe leitet, werden durch das Bundeszentralamt für Steuern alle betroffenen Finanzämter informiert. In diesen Fällen ist es für einen effektiven Ablauf des weiteren Verfahrens zweckmäßig, dass unter den betroffenen Finanzämtern eine Zuständigkeitsvereinbarung für die Durchführung des internationalen Risikoanalyseverfahrens getroffen wird, daher soll das Bundeszentralamt für Steuern auf eine solche hinwirken.

Internationale Risikobewertungsverfahren erfordern eine enge Zusammenarbeit zwischen dem Bundeszentralamt für Steuern und den betroffenen Landesfinanzbehörden. Die Entscheidung, ob ein internationales Risikobewertungsverfahren geführt werden kann, die Verfahrensdurchführung und der Abschluss sollten daher einvernehmlich vorgenommen werden. Die eigentliche Risikobewertung erfolgt dabei federführend durch die zuständige Landesfinanzbehörde, da diese über die entsprechenden Kenntnisse der betroffenen Unternehmen verfügt, unter Mitwirkung des Bundeszentralamtes für Steuern.

### **Zu Nummer 3 (§ 102 Absatz 4 Satz 3)**

Intermediäre im Sinne des § 138d Absatz 1 AO sind unter den weiteren Voraussetzungen des § 138m Absatz 1 Satz 1 AO dazu verpflichtet, der Finanzverwaltung innerstaatliche Steuergestaltungen mitzuteilen. Intermediäre können aber auch solche Personen sein, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Die in § 102 Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO bezeichneten Personen können Auskunft über das verweigern, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Rechtsanwalt, Patentanwalt, Notar, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigter oder vereidigter Buchprüfer (Berufsheimlichkeitsträger) anvertraut worden oder bekannt geworden ist, also mandatsbezogene Geheimnisse (vgl. BFH v. 27.9.2017 - XI R 15/15, BStBl. II 2018, 155). Die Verletzung der Verschwiegenheitspflicht ist nach § 203 StGB strafbewehrt. Soweit die vorgenannten Berufsheimlichkeitsträger vom Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung – allgemein oder nach entsprechendem Hinweis – von ihrer Verschwiegenheitspflicht entbunden wurden (vgl. § 138m Absatz 2 AO), gilt das Auskunftsverweigerungsrecht und damit die Strafbewehrung nach § 203 StGB bereits nach geltendem Recht nicht (§ 102 Absatz 3 AO). In diesem Fall muss der Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern alle in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 bis 9 AO bezeichneten Angaben mitteilen, also auch Angaben, die personenbezogen sind.

In Fällen, in denen die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in § 138n Absatz 2 Nummer 2, 3 und 9 AO bezeichneten Angaben mangels Entbindung des Berufsheimlichkeitsträgers von der Verschwiegenheitspflicht auf den Nutzer übergegangen ist, wird durch die Ergänzung in § 102 Absatz 4 Satz 3 AO klargestellt, dass die Mitteilungspflichten der Berufsheimlichkeitsträger hinsichtlich der in § 138n Absatz 2 Nummer 1 und 4 bis 8 AO bezeichneten Angaben auch dann bestehen, wenn mit diesen Angaben betroffene Nutzer der innerstaatlichen

Steuergestaltung identifizierbar sein sollten. Die Offenbarung solcher Daten ist damit nicht unbefugt im Sinne des § 203 StGB.

#### **Zu Nummer 4 (§ 117)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 117 Absatz 3 Satz 1 Nummer 4)**

Die Streichung der Worte „dem inländischen Beteiligten ein mit dem Zweck der Rechts- und Amtshilfe nicht zu vereinbarender Schaden entsteht, falls“ dient der Vereinheitlichung der Regelungen zum Umgang mit Handels-, Industrie-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnissen oder Geschäftsverfahren (Geschäfts- oder Berufsgeheimnis). Die innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarungen, innerstaatlich anwendbaren Rechtsakte der Europäischen Union sowie das EUAHiG regeln einheitlich, dass von der Übermittlung von Informationen abgesehen werden kann, wenn andernfalls ein Geschäfts- oder Berufsgeheimnis preisgegeben werden würde (Verordnung (EU) Nr. 904/2010 in Artikel 54 Absatz 4; Artikel 21 Absatz 2 Buchstabe d des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen; Artikel 26 Absatz 3 Buchstabe c des OECD-Musterabkommens für Doppelbesteuerungsabkommen; Artikel 7 Absatz 2 Satz 1 des OECD-Musterabkommens für Informationsaustauschabkommen; § 4 Absatz 4 Nummer 2 (neu) EUAHiG (vgl. Artikel X1 Nummer 4 Buchstabe c)). Nach der maßgeblichen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes handelt es sich bei einem Geschäfts- oder Berufsgeheimnis im Sinne der Amtshilfebestimmungen um Tatsachen und Umstände, die von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung und praktisch nutzbar sind, sofern deren unbefugte Nutzung zu beträchtlichen Schäden führen kann (BFH vom 20. Februar 1979, BStBl 1979 II S. 268). Das Schadensrisiko ist mithin bereits in der Begriffsbestimmung zum Geschäfts- oder Berufsgeheimnis umfasst. Insoweit wird diesem Gesichtspunkt im Rahmen der Ausübung pflichtgemäßen Ermessens bei der Entscheidung über die Übermittlung von Informationen weiterhin Rechnung getragen.

##### **Zu Buchstabe b (§ 117 Absatz 6 – neu –)**

Mit dem neu eingefügten Absatz 6 Satz 1 erster Halbsatz wird geregelt, dass § 2a Absatz 5 Nummer 2 AO nicht gilt, soweit seine Anwendung der Inanspruchnahme oder der Leistung der zwischenstaatlichen Amtshilfe entgegensteht. Nach § 2a Absatz 5 Nummer 2 AO gelten die Vorschriften u. a. der Verordnung (EU) 2016/679 (Datenschutz-Grundverordnung - DSGVO) über die Verarbeitung personenbezogener Daten natürlicher Personen entsprechend für Informationen, die sich auf identifizierte oder identifizierbare Körperschaften, rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen oder Vermögensmassen beziehen. Das Schutzniveau der DSGVO wird in Bezug auf Unternehmensdaten in anderen Mitgliedstaaten und in Drittstaaten weder gewährleistet noch kann dies erwartet werden, da der Anwendungsbereich der DSGVO nur natürliche Personen erfasst. Die Anforderungen der DSGVO können daher im Fall von Unternehmensdaten im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches nicht erfüllt werden. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit Artikel 3 Nummer 7 des Gesetzes vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) in § 138a AO mit Absatz 8 eine Regelung ergänzt, der zufolge § 2a Absatz 5 Nummer 2 AO nicht gilt. Die Notwendigkeit des rechtssicheren Informationsaustausches in Bezug auf Unternehmensdaten besteht über den Austausch länderbezogener Berichte im Sinne des § 138a AO insgesamt. Der neue Absatz 6 stellt durch die Verortung in § 117 AO, als der zentralen Vorschrift zur Inanspruchnahme und Leistung steuerlicher Amtshilfe, sicher, dass durch die Rückausnahme von der Anwendung der DSGVO auf Unternehmensdaten der unionsrechtlich und völkervertraglich geschuldete und steuerfachlich gebotene Austausch ohne Rechtsunsicherheiten fortgesetzt werden kann. Durch die Vorschrift werden Unternehmensdaten nicht schutzlos gestellt. Im Rahmen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches sind rechtliche (Steuergeheimnis, Verwendungszweckbeschränkungen), organisatorische (Peer Review-Prozesse) und technische (verschlüsselte Kommunikation) Vorkehrungen zum Schutz ausgetauschter Daten vereinbart, die uneingeschränkt auch für Unternehmensdaten gelten.

Die Rückausnahme gilt nur, soweit die DSGVO der Inanspruchnahme oder der Leistung der Amtshilfe entgegensteht. Die Regelung bleibt im Übrigen ohne Auswirkung. Insbesondere hat sie keinen Einfluss auf die Definition von „personenbezogenen Daten“ durch § 2a Absatz 5 AO, die für den Umfang des Steuergeheimnisses nach § 30 AO maßgeblich ist. Der zweite Halbsatz stellt dies klar.

### **Zu Nummer 5 (§ 117e – neu –)**

Mit dem neu eingefügten § 117e AO wird ein Rechtsrahmen zur Inanspruchnahme und Leistung besonderer Formen der Amtshilfe im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen. In Anbetracht zunehmender grenzüberschreitender Aktivitäten von Steuerpflichtigen ist es im Interesse um einer Durchsetzung von Steuergerechtigkeit und die Förderung steuerlicher Rechtssicherheit geboten, die nötige Verwaltungszusammenarbeit mit Steuerbehörden in Drittstaaten zu intensivieren. Als besondere Formen der Amtshilfe gelten namentlich die Durchführung gleichzeitiger und gemeinsamer Prüfungen und die Anwesenheit von inländischen Bediensteten im Ausland, beziehungsweise der Anwesenheit von ausländischen Bediensteten im Inland. Diese besonderen Formen der Amtshilfe sind aufgrund der EU-Amtshilferichtlinie und der Verordnung (EU) Nr. 904/2010 für den Bereich der Umsatzsteuer etabliert, soweit die Kooperation der Mitgliedstaaten untereinander betroffen ist.

Die innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Abkommen über die Amtshilfe enthalten teilweise Rechtsgrundlagen bezüglich besonderer Amtshilfeformen. Nach Artikel 8 und 9 des Übereinkommens über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen können die zuständigen Behörden einander ersuchen, gleichzeitige Steuerprüfungen durchzuführen beziehungsweise für Zwecke einer Steuerprüfung Bedienstete in das Ausland zu entsenden. Besondere Formen der Amtshilfe können daneben im zwischenstaatlichen Verhältnis auch auf Bestimmungen gestützt werden, die Artikel 26 des OECD-Musterabkommens für Doppelbesteuerungsabkommen entsprechen (Kommentar zu dem OECD-Musterabkommen, Art. 26, Tz. 9.1, abrufbar unter: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1); zuletzt abgerufen am 09.06.2023). Die Durchführung der Amtshilfe auf Basis dieser Rechtsgrundlagen ist für deutsche Finanzbehörden und Steuerpflichtige jedoch mit Unsicherheiten verbunden, da es bislang an innerstaatlichen Regelungen mangelt, die ihre Anwendung konkretisieren.

#### *Absatz 1*

In Absatz 1 wird geregelt, nach welcher Maßgabe deutsche Finanzbehörden im Verhältnis zu Drittstaaten besondere Formen der Amtshilfe leisten und in Anspruch nehmen können.

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 können Finanzbehörden im Verhältnis zu Drittstaaten in entsprechender Anwendung von § 2 Absatz 2 und 13, § 3 Absatz 2 Satz 3 und 4 und Absatz 3a sowie §§ 10 bis 12a des EU-Amtshilfegesetzes besondere Formen der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Anspruch nehmen und unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit leisten.

Als Drittstaaten werden alle Staaten und Hoheitsgebiete legal definiert, die nicht Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind. Mit dem Verweis auf §§ 10 bis 12a des EU-Amtshilfegesetzes legt die Norm fest, dass als besondere Formen der Amtshilfe die Anwesenheit von Bediensteten aus Drittstaaten im Inland (§ 10 EUAHiG), die Anwesenheit von inländischen Bediensteten in Drittstaaten (§ 11 EUAHiG), die gleichzeitige Prüfung mit Drittstaaten (§ 12 EUAHiG) und die gemeinsame Prüfung mit Drittstaaten (§ 12a EUAHiG) gelten. Die genannten Regelungen werden für die Amtshilfe im Verhältnis zu Drittstaaten für entsprechend anwendbar erklärt, wobei die in Absatz 2 genannten speziellen Maßgaben zu berücksichtigen sind.



Der Verweis auf § 2 Absatz 2 des EUAHiG bewirkt, dass die Bestimmung des Begriffs „Person“, der in §§ 12 und 12a EUAHiG Verwendung findet, auch in Fällen des § 117e AO gilt. Mit dem Verweis auf § 2 Absatz 13 EUAHiG wird die entsprechende Geltung des Begriffs „behördliche Ermittlung“ angeordnet. Die in Bezug genommenen Bestimmungen in § 3 Absatz 2 Satz 3 und 4 und Absatz 3a EUAHiG betreffen die Benennung zuständiger Bediensteter der Bundes- und Landesfinanzbehörden durch das BZSt, um diesen zu ermöglichen, Informationen direkt mit den zuständigen Behörden der Drittstaaten auszutauschen.

Die Leistung besonderer Formen der Amtshilfe ist, anders als ihre Inanspruchnahme durch die Finanzbehörden, nur unter der Voraussetzung zulässig, dass ihre Gegenseitigkeit verbürgt ist. Das Erfordernis der Gegenseitigkeit ist insbesondere im Zusammenhang mit der Anwesenheit von Bediensteten im Ausland von Bedeutung, die auch als Bestandteil einer gemeinsamen Prüfung möglich ist. Das Zulassen von Anwesenheiten ausländischer Bediensteter im Inland mit den in § 10 EUAHiG genannten Befugnissen ist also – als Einzelmaßnahme oder im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung – nur insoweit möglich, wie der Drittstaat im umgekehrten Fall bereit wäre, Anwesenheiten deutscher Bediensteter dort zuzulassen.

#### *Satz 2*

Bei § 117e AO handelt es sich um eine gegenüber § 117 AO speziellere Regelung. Soweit § 117e AO keine anderslautende Regelung trifft, gilt der Grundtatbestand des § 117 AO uneingeschränkt, was in Satz 2 klargestellt wird.

#### *Absatz 2*

Absatz 2 enthält Anwendungsregelungen in Bezug auf die in Absatz 1 Satz 1 für entsprechend anwendbar erklärten Normen, die sich aus dem EUAHiG ergeben. Die Anwendungsbestimmungen tragen der Tatsache Rechnung, dass im Verhältnis zu Drittstaaten der einheitliche Rechtsrahmen, den die EU-Amtshilferichtlinie vorgibt, nicht besteht.

#### *Satz 1*

##### *Nummer 1*

Nach Satz 1 Nummer 1 liegt es im Ermessen des BZSt, Bediensteten aus Drittstaaten, die bei behördlichen Ermittlungen deutscher Finanzbehörden anwesend sind, die Teilnahme mittels elektronischer Kommunikationsmittel zu gestatten, wohingegen dies im Rahmen der Amtshilfe unter Mitgliedstaaten grundsätzlich zu gestatten ist. Die Regelung in § 10 Absatz 1 Satz 2 erster Halbsatz EUAHiG setzt die EU-Amtshilferichtlinie um. Eine gleichlautende Verpflichtung nach dem Recht in Drittstaaten ist nicht zu erwarten, weshalb die Gewährung im Hinblick auf das Gebot der Gegenseitigkeit der Entscheidung des BZSt im jeweiligen Einzelfall überlassen bleibt.

##### *Nummer 2*

Nach Satz 1 Nummer 2 sollen das BZSt und die zuständige Finanzbehörde im Inland nach Möglichkeit das Ersuchen eines Drittstaates auf die Anwesenheit seiner Bediensteten auf deutschem Hoheitsgebiet oder die Durchführung einer gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung innerhalb von 60 Tagen seit Eingang des Ersuchens beantworten. Die Fristen in § 10 Absatz 1 Satz 3 und § 12 Absatz 5 Satz 2 setzen Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie um und sind im Verhältnis zu Drittstaaten nicht zwingend zu beachten.

##### *Nummer 3*

Satz 1 Nummer 3 bestimmt, dass sich die Zulässigkeit des Austausches von Informationen im Rahmen der Anwesenheit von Bediensteten und der Durchführung gleichzeitiger und

gemeinsamer Prüfungen nicht nach dem EUAHiG bestimmt, sondern sich nach den im jeweiligen konkreten Fall innerstaatlich anwendbaren völkerrechtlichen Vereinbarungen richtet. Als innerstaatlich anwendbare völkerrechtliche Vereinbarungen kommen besonders das jeweils geltende Doppelbesteuerungsabkommen und das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in Betracht. Die Anwendung der konkreten Rechtsgrundlage bestimmt sich im Einzelfall unter Berücksichtigung des sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereichs der in Betracht kommenden Vereinbarungen. Die Regelung hat insoweit keine signifikante Auswirkung, als sich die grundlegenden Prinzipien des Informationsaustausches – insbesondere die Zulässigkeitsvoraussetzung der voraussichtlichen Erheblichkeit sowie die Geheimhaltungsbestimmungen und Verwendungszweckbegrenzung – in allen im Inland angewandten Vereinbarungen niederschlagen. Sofern im Einzelfall im Verhältnis zu einem Drittstaat eine völkerrechtliche Vereinbarung nicht getroffen oder innerstaatlich nicht anwendbar ist, ist der Informationsaustausch unter den Bedingungen der in § 117 Absatz 3 AO geregelten Kulanzamtshilfe möglich.

#### *Nummer 4*

Nach Satz 1 Nummer 4 sollen die an einer gemeinsamen Prüfung beteiligten deutschen Behörden darauf hinwirken, dass die Feststellungen, über die mit dem Ausland Einvernehmen erzielt werden konnte, in einem gemeinsamen Prüfungsbericht festgehalten werden. Die Regelung in § 12a Absatz 4 Satz 2 erster Halbsatz setzt die EU-Amtshilferichtlinie um. Eine gleichlautende Verpflichtung nach dem Recht in Drittstaaten ist nicht zu erwarten, weshalb es den Finanzbehörden unmöglich sein kann, den Anforderungen zu entsprechen.

#### *Nummer 5*

Nach der Nummer 5 liegt es im Ermessen der an einer gemeinsamen Prüfung beteiligten deutschen Behörden, mit der zuständigen Behörde des Drittstaats die Unterstützung bei der Beweisführung in dem Drittstaat zu vereinbaren. Voraussetzung ist daneben, dass im Gegenzug eine entsprechende Zusicherung seitens des Drittstaates gegeben wird. Die Regelung in § 12a Absatz 4 Satz 4 EUAHiG setzt eine Verpflichtung der EU-Amtshilferichtlinie um. Eine gleichlautende Verpflichtung nach dem Recht in Drittstaaten ist nicht zu erwarten. Die Beweisführung bei Bedarf wechselseitig zu unterstützen, kann im Interesse der Steuerbehörden und der betroffenen Person dazu beitragen, die Wirksamkeit der grenzüberschreitenden Kooperation zu stärken.

#### *Satz 2*

Nach Satz 2 tritt bei der entsprechenden Anwendung des § 3 Absatz 2 Satz 3 und 4 AO und Absatz 3a sowie §§ 10 bis 12a des EU-Amtshilfegesetzes an die Stelle des zentralen Verbindungsbüros das BZSt. Soweit §§ 12 und 12a das zentrale Verbindungsbüro des anderen Mitgliedstaates voraussetzt, tritt an dessen Stelle im Fall eines Drittstaates die Behörde, die die Funktion der zuständigen Behörde im Bereich der steuerlichen Informationsamtshilfe ausübt.

#### *Satz 3*

Nach Satz 3 erster Halbsatz findet § 12 Absatz 7 EUAHiG keine Anwendung. Das in dieser Norm geregelte Absehen von einer Anhörung gilt infolge des Verweises in § 12a Absatz 1 Satz 4 EUAHiG auch für gemeinsame Prüfungen.

Nach Satz 3 zweiter Halbsatz kann abweichend von § 117 Absatz 4 Satz 3 von einer Anhörung des inländischen Beteiligten in Fällen einer gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung nach pflichtgemäßem Ermessen der Finanzbehörde längstens bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung abgesehen werden. Voraussetzung hierfür ist, dass es sich im Inland um eine Außenprüfung handelt und eine frühere Anhörung den Erfolg der Prüfung gefährden würde.

### **Absatz 3**

Absatz 3 stellt klar, dass das Zollkriminalamt hinsichtlich der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Artikel 5 Nummer 20 und 21 des Zollkodex der Union sowie den Verbrauch- und Verkehrssteuern als Zentralstelle der deutschen Zollverwaltung für die internationale Amts- und Rechtshilfe entsprechend den Absätzen 1 bis 2 zwischenstaatliche Amtshilfe im Zuständigkeitsbereich der Zollverwaltung bewilligen und um diese ersuchen kann.

### **Zu Nummer 6 (§ 138 Absatz 1c – neu –)**

Steuerpflichtige, die einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft, einen gewerblichen Betrieb oder eine Betriebsstätte (§ 12 AO) eröffnen, haben dies grundsätzlich gemäß § 138 Absatz 1 Satz 1 AO den zuständigen Gemeinden mitzuteilen; Freiberufler haben die Aufnahme ihrer Tätigkeit unmittelbar dem nach § 19 AO zuständigen Finanzamt anzuzeigen (§ 138 Absatz 1 Satz 3 AO). Im Fall der Anzeige gegenüber der Gemeinde informiert diese unverzüglich (i.d.R. binnen zwei Wochen) das nach § 22 AO zuständige Finanzamt. Die Anzeigen gemäß § 138 Absatz 1 AO dienen dem Zweck, die für die Besteuerung erforderlichen Daten den Finanzbehörden transparent zu machen und diese auch laufend über für die Besteuerung relevante Veränderungen zu informieren.

Zudem besteht nach § 138 Absatz 1b AO eine Verpflichtung des Steuerpflichtigen, in Fällen des § 138 Absatz 1 Satz 1 bis 3 AO dem zuständigen Finanzamt weitere Auskünfte über die für die Besteuerung erheblichen rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse zu erteilen. Die Fragebögen zur steuerlichen Erfassung sind nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln.

Sowohl im Hinblick auf die Anzeigen nach § 138 Absatz 1 AO als auch im Hinblick auf die Verpflichtung zur Übermittlung eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung (§ 138 Absatz 1b AO) ist unerheblich, welchen Umfang eine beabsichtigte land- und forstwirtschaftliche, gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit annehmen wird. Gerade in steuerlich nicht bedeutsamen Fällen (z. B. wenn ausschließlich steuerfreie Einkünfte erzielt werden) stehen der mit der Beantwortung und Auswertung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung einhergehende bürokratische Aufwand auf Seiten des Steuerpflichtigen wie auch der Finanzverwaltung und die hieraus gewonnenen steuererheblichen Erkenntnisse in einem unausgewogenen Verhältnis.

Aus Gründen der Verwaltungsökonomie soll in Fallgruppen, in denen in aller Regel kein steuerliches Ausfallrisiko besteht (z. B. aufgrund von Steuerbefreiungen oder Steuersatzreduzierungen auf 0 Prozent), auf die Anzeigen einer Erwerbstätigkeit nach § 138 Absatz 1 AO und die hieran regelmäßig anschließende Auskunftspflicht nach § 138 Absatz 1b AO gegenüber dem örtlich zuständigen Finanzamt verzichtet werden. Zu diesem Zweck wird in § 138 Absatz 1c AO eine Ermächtigung des Bundesministeriums der Finanzen geschaffen, nach der im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Ausnahmen von den Verpflichtungen nach § 138 Absatz 1 und 1b AO durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben bestimmt werden können. Dies dient der Verwaltungsvereinfachung und vermeidet unverhältnismäßigen Deklarations- und Bürokratieaufwand.

Vorschriften nach anderen Gesetzen über die Anzeige einer Erwerbstätigkeit (z. B. gegenüber den Gemeinden, § 14 GewO) bleiben davon unberührt.

### **Zu Nummer 7 (§ 138a Absatz 8 – aufgehoben –)**

Aufgrund der Einfügung des Absatzes 6 in § 117 (Nummer 3 Buchstabe b) kann der bisherige § 138a Absatz 8 AO, der sich ausschließlich auf den zwischenstaatlichen Austausch länderbezogener Berichte bezieht, gestrichen werden.

### **Zu Nummer 8 (§ 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b)**

Nach § 138e Absatz 2 Nummer 3 AO besteht unter den weiteren Voraussetzungen des § 138d Absatz 2 AO eine Mitteilungspflicht, wenn Gestaltungen mit rechtlichen Eigentümern oder wirtschaftlich Berechtigten unter Einbeziehung von Personen, Rechtsvereinbarungen oder Strukturen vorliegen, die keine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausüben, die mit angemessener Ausstattung, personellen Ressourcen, Vermögenswerten und Räumlichkeiten einhergeht (§ 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe a AO) und die in anderen Steuerhoheitsgebieten niedergelassen sind bzw. verwaltet oder kontrolliert werden als in dem Steuerhoheitsgebiet, in dem ein oder mehrere wirtschaftliche Eigentümer ansässig sind (§ 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b AO).

Mit der Ersetzung der Bezeichnung des „wirtschaftlichen Eigentümers“ durch den „wirtschaftlich Berechtigten“ wird klargestellt, dass bei der Prüfung, ob das Kennzeichen des § 138e Absatz 2 Nummer 3 Buchstabe b AO erfüllt ist, einheitlich auf den „wirtschaftlich Berechtigten“ i. S. des § 3 Geldwäschegesetzes (GwG) abzustellen ist und nicht teilweise auf den „wirtschaftlichen Eigentümer“ i. S. des § 39 Absatz 2 Nummer 1 AO.

### **Zu Nummer 9 (§ 138f)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 138f Absatz 3 Satz 2)**

Sind mehrere Intermediäre zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet und sind dem mitteilenden Intermediär weitere Intermediäre bekannt, kann er im Datensatz nach § 138f Absatz 3 Satz 1 AO - freiwillig – auch die Angaben zu weiteren Intermediären machen (§ 138f Absatz 3 Satz 2 AO).

Durch die Ergänzung des Satzes 2 wird klargestellt, dass der mitteilende Intermediär die (personenbezogenen) Angaben zu weiteren Intermediären aus datenschutzrechtlichen Gründen nur mit deren Einwilligung machen darf (vgl. Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a DSGVO).

Widerruft ein Intermediär gegenüber dem mitteilenden Intermediär nach der Übermittlung des Datensatzes an das BZSt seine Einwilligung, so hat das auf die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung keinen Einfluss.

Die Einwilligung oder deren Widerruf betreffen nicht die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung durch das BZSt. Die Datenverarbeitung durch das BZSt erfolgt nicht einwilligungsba- siert sondern auf Basis einer entsprechenden Rechtsgrundlage.

#### **Zu Buchstabe b (§ 138f Absatz 6 Satz 3)**

Unterliegt ein Intermediär einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit und hat der Nutzer ihn hiervon nicht entbunden, so geht die Pflicht zur Übermittlung der Angaben nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO unter den Voraussetzungen des § 138f Absatz 6 Satz 1 AO auf den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung über. Danach hat der Intermediär dem Nutzer u.a. die nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO erforderlichen personenbezogenen Angaben, soweit sie dem Nutzer nicht bereits bekannt sind, sowie die Registriernummer und die Offenlegungsnummer zur Verfügung zu stellen (vgl. § 138f Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 AO).

Der Intermediär ist nach § 138f Absatz 6 Satz 3 AO schon bisher dazu verpflichtet, die Information des Nutzers nach § 138f Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 AO nach dem Zugang der Mitteilung der der grenzüberschreitenden Steuergestaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern zugewiesenen Offenlegungsnummer unverzüglich zu veranlassen.

Durch die Änderung des Satzes 3 in § 138f Absatz 6 AO wird der Intermediär ferner dazu verpflichtet, gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern auf dessen Verlangen hin mitzuteilen, ob und zu welchem Zeitpunkt er dem Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung die zur „Nachmeldung“ der nutzerbezogenen Angaben erforderlichen Informationen nach § 138f Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 AO zur Verfügung gestellt hat. In Fällen, in denen die personenbezogenen Angaben nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3 und 10 AO innerhalb der Mitteilungsfristen nicht übermittelt worden sind, soll das Bundeszentralamt für Steuern hierdurch in die Lage versetzt werden nachzuprüfen, ob ein Verstoß gegen die Mitteilungspflicht durch den Intermediär oder den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung vorliegt.

#### **Zu Buchstabe c (§ 138f Absatz 8)**

Ist ein Intermediär im Geltungsbereich der AO und zugleich in mindestens einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zur Mitteilung derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung verpflichtet, so ist er gemäß § 138f Absatz 8 AO bisher nur dann von der Mitteilungspflicht nach den §§ 138d, 138f AO befreit, wenn er nachweisen kann, dass er selbst die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften der zuständigen Behörde mitgeteilt hat.

Die Vorschrift dient der Vermeidung mehrerer identischer Meldungen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die wegen des automatischen Informationsaustausches unter den Mitgliedstaaten weder aus der Sicht der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch aus der Sicht der Intermediäre sinnvoll sind.

Es ist vor diesem Hintergrund sachgerecht, den Intermediär durch die Änderung des § 138f Absatz 8 AO auch dann von der Mitteilungspflicht zu befreien, wenn die grenzüberschreitende Steuergestaltung bereits durch den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung übermittelt worden ist – selbst dann, wenn der Nutzer hierzu nicht vollumfänglich gesetzlich verpflichtet war (vgl. § 138f Absatz 6 Satz 5 AO).

#### **Zu Buchstabe d (§ 138f Absatz 9 Satz 2)**

Nach § 138f Absatz 9 Satz 1 AO sind mehrere Intermediäre derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung nebeneinander zu deren Mitteilung verpflichtet.

Zur Vermeidung mehrerer identische Meldungen derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die wegen des automatischen Informationsaustausches unter den Mitgliedstaaten weder aus der Sicht der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten der Europäischen Union noch aus der Sicht der Intermediäre sinnvoll sind, sieht § 138f Absatz 9 Satz 2 AO eine Befreiung von der Mitteilungspflicht vor. Ein Intermediär ist danach von der Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern befreit, soweit er nachweisen kann, dass die in § 138f Absatz 3 AO bezeichneten Informationen zu derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung bereits durch einen anderen Intermediär dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt wurden.

Gleiches gilt durch die Änderung des Satzes 2 in § 138f Absatz 9 AO in Fällen, in denen ein Nutzer derselben grenzüberschreitenden Steuergestaltung die in § 138f Absatz 3 AO bezeichneten bereits dem Bundeszentralamt für Steuern oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union im Einklang mit den dort geltenden Rechtsvorschriften mitgeteilt hat.

## **Zu Nummer 10 (§ 138i)**

### **Zu Buchstabe a (§ 138i Absatz 1)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung aus der Anfügung eines neuen Absatzes 2. Die bisher in § 138i AO enthaltene Regelung wird ohne inhaltliche Änderungen in § 138i Absatz 1 AO überführt.

### **Zu Buchstabe b (§ 138i Absatz 2 – neu –)**

Soweit innerstaatliche Steuergestaltungen (auch) Steuern betreffen, die von den Ländern oder den Gemeinden verwaltet werden, hat das Bundeszentralamt für Steuern den für die Nutzer zuständigen Landesfinanzbehörden im automatisierten Verfahren mitzuteilen, dass Angaben zu den nach den §§ 138l bis 138n AO mitgeteilten innerstaatliche Steuergestaltungen vorliegen. Dabei sind die DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer anzugeben.

Die Regelung ist identisch zu der für grenzüberschreitende Steuergestaltung getroffenen Regelung in § 138i Absatz 1 AO (bisher § 138i AO), da die bereits für grenzüberschreitende Steuergestaltungen implementierten Verwaltungsstrukturen auch für mitgeteilte innerstaatliche Steuergestaltungen genutzt werden sollen.

Eine Information über die Auswertung der Mitteilung erfolgt daher auch hier noch nicht (vgl. § 138j Absatz 4 AO). Durch die Mitteilung, dass Informationen über eine innerstaatliche Steuergestaltung vorliegen, und die Übersendung der DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer soll es den Landesfinanzbehörden auch bei innerstaatlichen Steuergestaltungen ermöglicht werden (automationsgestützt oder personell) zu prüfen, ob ein Nutzer die von ihm verwirklichte Steuergestaltung auch in seiner Steuererklärung (vgl. § 138k Absatz 2 AO) angegeben hat.

## **Zu Nummer 11 (§ 138j)**

### **Zu Buchstabe a (§ 138j – Überschrift)**

Die Neufassung der Überschrift erfolgt auf Grund der Aufnahme von Bestimmungen zum Umgang mit Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen in der zuvor nur für grenzüberschreitende Steuergestaltungen getroffenen gesetzlichen Regelung.

### **Zu Buchstabe b (§ 138j Absatz 1 Satz 1)**

Das Bundeszentralamt für Steuern ist schon bisher nach § 138j Absatz 1 Satz 1 AO dazu verpflichtet, die ihm nach §§ 138f bis 138h AO zugegangenen Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen auszuwerten.

Mit der Änderung des Satzes 1 wird dem Bundeszentralamt für Steuern zusätzlich die Auswertung der nach den §§ 138m bis 138n AO zugegangenen Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen aufgetragen.

Die Ergebnisse der Auswertung der mitgeteilten innerstaatlichen Steuergestaltungen teilt das Bundeszentralamt für Steuern – wie bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – dem Bundesministerium der Finanzen mit (§ 138j Absatz 1 Satz 4 AO). Dabei sind personenbezogene Daten der Intermediäre, der Nutzer und ggf. anderer an der Steuergestaltung beteiligter Personen nur mitzuteilen, soweit dies zur Erfüllung der in § 3 FVG geregelten Aufgaben des Bundesministeriums der Finanzen und ggf. der obersten Finanzbehörden der Länder erforderlich ist. Das Bundesministerium der Finanzen prüft dann, ob eine innerstaatliche Steuergestaltung zum Anlass genommen werden sollte, gesetzgeberische

Maßnahmen zu ergreifen oder Verwaltungsvorschriften zum Umgang mit der Steuergestaltung zu erlassen oder zu ändern.

### **Zu Buchstabe c (§ 138j Absatz 2)**

Soweit Steuergestaltungen Steuern betreffen, die ganz oder teilweise den Ländern oder Gemeinden zustehen, informiert das Bundesministerium der Finanzen nach § 138j Absatz 2 AO seinerseits die obersten Finanzbehörden der Länder. Diese können dann – ebenso wie das Bundesministerium der Finanzen – prüfen, ob die Steuergestaltung Anlass dafür bietet, gesetzgeberische Maßnahmen vorzuschlagen, oder ob eine Verwaltungsvorschrift zum Umgang mit der Steuergestaltung erlassen werden soll.

Mit der Aufnahme des Verweises auf die §§ 138m und 138n AO und die Streichung der Angabe „grenzüberschreitenden“ wird die bisher nur für grenzüberschreitende Steuergestaltungen geltende Bestimmung auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.

### **Zu Buchstabe d (§ 138j Absatz 3)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung aus der Anfügung eines neuen Absatzes 2 in § 138i AO. Die bisherige Regelung des § 138i AO ist ohne Änderungen in § 138i Absatz 1 AO übernommen worden.

### **Zu Buchstabe e (§ 138j Absatz 3a – neu –)**

Die Regelung in § 138j Absatz 3a AO entspricht der diesbezüglich für grenzüberschreitende Steuergestaltungen bereits in § 138j Absatz 3 AO enthaltenen Bestimmung.

Soweit die nach §§ 138m und 138n AO mitgeteilten innerstaatlichen Steuergestaltungen Steuern betreffen, die von den Landesfinanzbehörden oder von den Gemeinden verwaltet werden, stellt das Bundeszentralamt für Steuern den für die Nutzer zuständigen Finanzbehörden der Länder Angaben zu den mitgeteilten innerstaatlichen Steuergestaltungen sowie eigene Ermittlungsergebnisse und die Ergebnisse der Auswertung zum Abruf bereit.

### **Zu Buchstabe f (§ 138j Absatz 4)**

Mit der Aufnahme des Verweises auf die §§ 138m und 138n AO und die Streichung der Angabe „grenzüberschreitenden“ wird die bisher nur für grenzüberschreitende Steuergestaltungen geltende Bestimmung des § 138j Absatz 4 AO auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.

Die Regelung stellt nun auch im Hinblick auf innerstaatliche Steuergestaltungen klar, dass das Unterbleiben einer Reaktion des Bundeszentralamts für Steuern, des Bundesministeriums der Finanzen oder des Gesetzgebers auf die Mitteilung einer Steuergestaltung keine Schlüsse auf die steuerrechtliche Zulässigkeit dieser Steuergestaltung zulässt. Die Mitteilung einer Steuergestaltung kann außerdem auch im Hinblick auf den Gesetzgeber kein schützenswertes Vertrauen des Nutzers oder Intermediärs in die Zulässigkeit seiner Gestaltung begründen. Sie kann im Verhältnis zum Gesetzgeber insbesondere nicht dazu führen, dass Intermediäre oder Nutzer sich nachträglich auf die Zulässigkeit ihrer Gestaltung berufen (vgl. insoweit auch BVerfGE 97, 67 [83 f.], zum Schutz der Gewaltenteilung: der Gesetzgeber kann durch die Verwaltung nicht gebunden werden).

### **Zu Buchstabe g (§ 138j Absatz 5)**

Durch § 138j Absatz 5 AO wird schon bisher bestimmt, dass die Verarbeitung personenbezogener Daten aus Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen durch Finanzbehörden einheitlich ein Verwaltungsverfahren in Steuersachen im Sinne der AO ist,

also insbesondere im Sinne des § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und des § 30 Absatz 2 Nummer 1 Buchstabe a AO.

Diese Regelung wird durch die Änderung von Absatz 5 auch auf Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen ausgedehnt. Denn wie auch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen werden Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen nicht nur zur unmittelbaren Unterstützung der Veranlagungstätigkeit verwendet, d.h. zur Festsetzung und Erhebung von Steuern beim jeweiligen Nutzer, sondern auch zur rechtspolitischen Bewertung von Konzepten über innerstaatliche Steuergestaltungen sowie zur Steuerung der Tätigkeit der Finanzbehörden, insbesondere durch Erlass von BMF-Schreiben. Die rechtspolitische Bewertung ist ein Verarbeitungszweck im Sinne von § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 AO (Gesetzesfolgenabschätzung), die Steuerung der Tätigkeit der Finanzbehörden ist ein Verarbeitungszweck im Sinne von § 29c Absatz 1 Satz 1 Nummer 6 AO. Für die Verarbeitung personenbezogener Daten für diese drei unterschiedlichen Zwecke gelten in § 29c Absatz 1 Satz 1 AO unterschiedliche Bedingungen. Durch die Regelung in § 138j Absatz 5 AO wird damit zugleich Rechtsklarheit hinsichtlich der Befugnis zur Offenbarung oder Verwertung entsprechender Daten (§ 30 Absatz 4 AO) geschaffen.

### **Zu Nummer 12 (§ 138k)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 138k – Überschrift)**

Die Neufassung der Überschrift erfolgt auf Grund der Aufnahme von Bestimmungen über innerstaatliche Steuergestaltungen in eine gesetzliche Regelung, die bisher nur Bestimmungen für grenzüberschreitende Steuergestaltungen enthielt.

#### **Zu Buchstabe b (§ 138k Absatz 1)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung aus der Anfügung eines neuen Absatzes 2. Die bisher in § 138k AO enthaltene Regelung wird ohne inhaltliche Änderungen in § 138k Absatz 1 AO überführt.

#### **Zu Buchstabe c (§ 138k Absatz 2 – neu –)**

Durch die Einfügung des Absatzes 2 wird die bereits für grenzüberschreitende Steuergestaltungen geltende Bestimmung in § 138k Absatz 1 AO auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.

Hat ein Nutzer eine innerstaatliche Steuergestaltung verwirklicht, muss er dies in der Steuererklärung für die Steuerart und den Besteuerungszeitraum oder Besteuerungszeitpunkt angeben, in der sich der steuerliche Vorteil der innerstaatlichen Steuergestaltung auswirken soll. Hierbei genügt es, in der Steuererklärung die vom Bundeszentralamt für Steuern zugewiesene DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer anzugeben. Die auf die Nennung der DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer beschränkte Deklarationspflicht entlastet die Steuerpflichtigen, weil sie die verwirklichte Steuergestaltung anderenfalls in ihrer Steuererklärung oder auf entsprechendes Ersuchen des zuständigen Finanzamts ausführlich darlegen müssten. Ferner wird durch diese Regelung sichergestellt, dass die veranlagungsunterstützende Auswertung der innerstaatlichen Steuergestaltung auch in den Fällen möglich ist, in denen den Finanzämtern keine Informationen über das Vorliegen einer innerstaatlichen Steuergestaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt werden konnten (vgl. § 138i Absatz 2 AO). In diesen Fällen ist ein Datenabruf nach § 138j Absatz 3a AO nur möglich, wenn die Steuerpflichtigen ihre DE-Registriernummer und DE-Offenlegungsnummer in der Steuererklärung angeben.



## **Zu Nummer 13 (§§ 138l – neu – bis 138n – neu –)**

Mit den neuen §§ 138l bis 138n AO wird eine Pflicht zur Mitteilung bestimmter innerstaatlicher Steuergestaltungen eingeführt, die sich – soweit möglich – eng an den gesetzlichen Bestimmungen zur Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen nach §§ 138d bis 138h AO orientiert.

Für das in den neuen §§ 138l bis 138n AO geregelte Verfahren ist die Abgabenordnung, insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30, 87b, 93 und 97 AO, unmittelbar anwendbar. Die Aufgaben der Bundes- und Landesfinanzbehörden im Zusammenhang mit den neuen Mitteilungspflichten sind unter den Begriff der Steuerverwaltung im Sinne des § 1 AO zu subsumieren. Zum einen werden sie mit der Eingliederung in die Abgabenordnung und der Aufgabenzuweisung zu den Finanzbehörden kraft Gesetzes zu einer Aufgabe der Steuerverwaltung und damit zu einer Steuerverwaltungssache. Des Weiteren ist der Begriff der Verwaltung ein Oberbegriff, der alle möglichen Aufgaben und Tätigkeiten der Finanzbehörden in ihrem Aufgabenbereich einschließt. Darunter fällt auch die Überwachung von Nebenpflichten wie Mitteilungspflichten zur Erfassung grenzüberschreitender Steuergestaltungen, die letztlich auch der Erfüllung von Hauptpflichten, hier der Steuerfestsetzung und -erhebung, dienen. Die Erfassung und rechtspolitische wie auch veranlagungsunterstützende Auswertung innerstaatlicher Steuergestaltungen durch die Auferlegung von Mitteilungspflichten weist zudem eine derart große Sachnähe zum eigentlichen Besteuerungsverfahren auf, dass die hier in Rede stehenden Mitteilungspflichten nicht losgelöst hiervon beurteilt und damit unter den Oberbegriff der Steuerverwaltung nach § 1 AO subsumiert werden müssen.

Die Regelungen zur Einführung der Mitteilungspflicht innerstaatlicher Steuergestaltungen sind mit Artikel 12 des Grundgesetzes (GG) vereinbar. Bei den Mitteilungspflichten handelt es sich um Berufsausübungsregelungen, die verhältnismäßig sind. Sie verfolgen einerseits das legitime rechtspolitische Ziel, ungewollte oder behauptete Gesetzeslücken früher als bisher aufspüren und darauf reagieren zu können und andererseits die örtlich zuständigen Finanzbehörden in die Lage zu versetzen, die aus den Mitteilungen gewonnenen Informationen veranlagungsunterstützend auszuwerten. Damit wird auch die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gefördert.

Hinzu kommt, dass die durch § 138l AO den Intermediären neu auferlegten Mitwirkungspflichten durch die Begrenzung der relevanten Gestaltungen und die Beschränkung des Kreises potenziell betroffener Nutzer durch § 138l Absatz 5 AO in deutlich weniger Fällen als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zur Anwendung kommen. Vor diesem Hintergrund und im Hinblick auf die verfassungsrechtlich vor allem gebotene Gleichheit der Lastenzuteilung (vgl. BVerfGE 84, 239 [268 ff.]) ist die Belastung der Intermediäre durch die Mitteilungspflicht nach § 138l AO zumutbar und verhältnismäßig.

### *§ 138l – neu –*

Durch diese Regelung wird die innerstaatliche Steuergestaltung definiert. Die durch die Vorschrift zudem eingeführte Mitteilungspflicht wird auf solche innerstaatliche Steuergestaltungen beschränkt, die bestimmte zusätzliche gestaltungsbezogene oder nutzerbezogene Kriterien erfüllen.

### *Absatz 1*

§ 138l Absatz 1 AO bestimmt, dass innerstaatliche Steuergestaltungen, die in Absatz 2 definiert werden, dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen sind. Der zur Mitteilung verpflichtete Personenkreis und die für das Mitteilungsverfahren geltenden Bestimmungen, insbesondere die bei der Mitteilung zu beachtende Form und Frist ergeben sich aus den §§ 138m und 138n AO.

## Absatz 2

### Satz 1

§ 138I Absatz 2 Satz 1 AO definiert die mitteilungspflichtige innerstaatliche Steuergestaltung. Die einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen orientieren sich dabei soweit möglich an den Merkmalen der grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach § 138d Absatz 2 Satz 1 AO.

Eine innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138I Absatz 2 Satz 1 AO ist danach jede Gestaltung, die die in den Nummern 1 bis 4 genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt.

Bei einer Steuergestaltung im Sinne des § 138I AO handelt es sich – wie bei der Steuergestaltung im Sinne der §§ 138d ff. AO - um einen bewussten, das reale und/oder rechtliche Geschehen mit steuerlicher Bedeutung verändernden Schaffensprozess, bei dem durch den Nutzer oder für den Nutzer der Steuergestaltung eine bestimmte Struktur, ein bestimmter Prozess oder eine bestimmte Situation bewusst und aktiv herbeigeführt oder verändert wird (z. B. durch Transaktionen, Handlungen, Vereinbarungen). Diese Struktur, dieser Prozess oder diese Situation bekommt dadurch eine steuerrechtliche Bedeutung, die ansonsten nicht eintreten würde. Eine Steuergestaltung liegt nicht vor, wenn ein Steuerpflichtiger lediglich den Ablauf einer gesetzlichen Frist oder eines gesetzlichen Zeitraums abwartet, nach welchem er eine Transaktion steuerfrei oder nicht steuerbar realisieren kann. Unerheblich ist, ob die Gestaltung modellhaft angelegt ist.

Nach § 138I Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO darf die Gestaltung keine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne des § 138d Absatz 2 in Verbindung mit § 138e AO sein. Hierdurch wird deutlich, dass § 138I AO auf rein innerstaatliche Steuergestaltungen abzielt und als Ergänzung der Regelungen des §§ 138d bis 138k AO anzusehen ist. Doppelmeldungen sollen hierdurch vermieden werden.

Die innerstaatliche Steuergestaltung muss zudem eine der in § 138I Absatz 2 Nummer 2 AO abschließend aufgezählten Steuern zum Gegenstand haben. In Betracht kommen daher nur solche Steuergestaltungen, die sich auf Steuern vom Einkommen oder Vermögen (z. B. Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer), die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer auswirken sollen.

Außerdem muss nach Nummer 3 mindestens ein Kennzeichen im Sinne des § 138I Absatz 3 AO vorliegen.

Nach der Nummer 4 muss zudem aus Sicht eines verständigen, unvoreingenommenen Dritten der zu erwartende Hauptvorteil oder einer der Hauptvorteile der innerstaatlichen Steuergestaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Bei der Steuergestaltung muss demnach die günstige Auswirkung des steuerlichen Vorteils im Vordergrund stehen. Der Intermediär oder der Nutzer der Gestaltung kann das Gegenteil nachweisen, indem er z. B. zwingende außersteuerliche (insbesondere wirtschaftliche) Gründe für die konkrete Strukturierung einer Transaktion darlegt, die deren steuerlichen Vorteil in den Hintergrund treten lassen. Ein relevanter steuerlicher Vorteil liegt vor, wenn ein steuerlicher Vorteil im Sinne des § 138d Absatz 3 Satz 1 AO im Geltungsbereich der Abgabenordnung entstehen soll. Durch den Verweis auf die Definition des steuerlichen Vorteils in § 138d Absatz 3 Satz 1 AO wird klargestellt, dass der bei grenzüberschreitenden und innerstaatliche Steuergestaltungen zu prüfende Steuervorteil identisch ist. Ein steuerlicher Vorteil liegt daher vor, wenn durch die Steuergestaltung Steuern erstattet werden sollen, Steuervergütungen gewährt oder erhöht werden sollen, Steueransprüche entfallen oder verringert werden sollen, die Entstehung von Steueransprüchen verhindert werden soll, oder die Entstehung von Steueransprüchen in andere Besteuerungszeiträume oder auf andere Besteuerungszeitpunkte verschoben werden soll. Der steuerliche Vorteil ist weder deckungsgleich mit dem

gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil nach § 42 Absatz 2 Satz 1 AO noch mit dem nicht gerechtfertigten Steuervorteil gemäß § 370 Absatz 1 AO. Es genügt, dass die Erlangung eines steuerlichen Vorteils beabsichtigt ist, auf dessen tatsächlichen Eintritt kommt es nicht an.

#### *Satz 2*

§ 138I Absatz 2 Satz 2 AO stellt klar, dass eine innerstaatliche Steuergestaltung auch dann vorliegt, wenn sie aus einer Reihe von Gestaltungen besteht. Ferner wird bestimmt, dass der Mitteilungspflichtige in diesem Fall sämtliche ihm bekannte Informationen zur Steuergestaltung mitzuteilen hat und nicht nur die aus seiner Sicht maßgeblichen Teile.

#### *Satz 3*

Entsprechend der für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138d Absatz 3 Satz 3 AO enthaltenen Bestimmung kann das Bundesministerium der Finanzen nach § 138I Absatz 2 Satz 3 AO auch bei innerstaatlichen Steuergestaltungen für bestimmte Fallgruppen, die den Tatbestand des § 138I Absatz 2 Satz 1 AO grundsätzlich erfüllen, im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder in einem im Bundessteuerblatt zu veröffentlichenden Schreiben bestimmen, dass kein steuerlicher Vorteil im Sinne des Satzes 1 Nummer 4 anzunehmen ist, weil der steuerliche Vorteil unter Berücksichtigung aller Umstände der Steuergestaltung gesetzlich vorgesehen ist. Hierdurch wird das Bundesministerium der Finanzen dazu ermächtigt, durch Verwaltungserlass auf der Grundlage allgemeiner Erfahrungswerte oder auf Grund der Ergebnisse der rechtspolitischen Auswertung bestimmte Fallgruppen von der Mitteilungspflicht nach § 138I Absatz 1 AO auszunehmen, die als solches zwar den Tatbestand des § 138I Absatz 2 AO erfüllen, hinsichtlich derer aber kein rechtspolitischer oder steuerfachlicher Handlungsbedarf gesehen wird.

#### *Absatz 3*

§ 138I Absatz 3 AO enthält eine abschließende Aufzählung der Kennzeichen, die bei Vorliegen der übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 138I Absatz 2 AO eine Mitteilungspflicht der innerstaatlichen Steuergestaltung auslösen, wobei das Vorliegen eines dieser Kennzeichen ausreicht.

#### *Satz 1*

§ 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO bestimmt - ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO - eine vertragliche Vertraulichkeitsklausel als Kennzeichen einer potenziell mitzuteilenden innerstaatlichen Steuergestaltung. Gesetzliche und standesrechtliche Verschwiegenheitspflichten fallen nicht in den Anwendungsbereich dieses Kennzeichens. Erfasst werden dagegen solche Vereinbarungen, die dem Nutzer oder anderen an Steuergestaltung Beteiligten eine Offenlegung gegenüber anderen Intermediären oder der Finanzverwaltung verbieten. Hingegen erfüllen Vertraulichkeitsklauseln, die die Offenlegung gegenüber weiteren Intermediären verbieten, die von der potenziellen Mitteilungspflicht der konkreten innerstaatlichen Steuergestaltung nicht erfasst sind, nicht den Tatbestand des § 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO. Insoweit sollen - wie auch bei der Mitteilungspflicht über grenzüberschreitende Steuergestaltungen - die Geschäftsgeheimnisse der Intermediäre gegenüber konkurrierenden Intermediären gewahrt bleiben, was Sinn und Zweck dieses Kennzeichens, eine effektive Mitteilung des steuerlichen Vorteils an die Finanzverwaltung sicherzustellen, entspricht. Vereinbaren zwei Parteien eine Klausel, wonach die Gestaltung nicht ohne Zustimmung des Erstellers an Dritte weitergeleitet werden darf, erfüllt dies auch die Anforderungen des Kennzeichens, denn Dritte sind in diesem Fall auch andere Intermediäre oder die Finanzverwaltung. Sind umgekehrt die Finanzverwaltung und andere Intermediäre bezüglich der Einzelheiten des steuerlichen Vorteils in der Klausel ausdrücklich ausgenommen, führt die Vertraulichkeitsklausel nicht zu einer Mitteilungspflicht. Ein Intermediär, dessen Tätigkeit im Zusammenhang mit der

innerstaatlichen Steuergestaltung auf Tätigkeiten im Sinne des § 138d Absatz 1 AO beschränkt ist, gilt nach § 138l Absatz 6 AO nicht als an der Gestaltung Beteiligter im Sinne des § 138l Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO.

In § 138l Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO wird – ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 1 Buchstabe b AO – die Vereinbarung einer Vergütung des Intermediärs als Kennzeichen definiert, sofern diese von der Höhe des steuerlichen Vorteils abhängt. Dies kann ein Indiz für das Vorliegen rein steuerlich motivierter Gestaltungen sein. Erfasst werden Erfolgshonorare, die ohne Verletzung der Bundesrechtsanwaltsordnung vereinbart werden können und deren Inhalt es gerade ist, eine (zusätzliche) Vergütung bei Eintritt einer Bedingung (§ 158 BGB) auszulösen, sofern sich die Bedingung auf den erwarteten steuerlichen Vorteil bezieht. Auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der Vergütungsvereinbarung kommt es nicht an. Die Bestimmungen in § 4a des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes (RVG), § 9a StBerG und § 55a der Wirtschaftsprüferordnung (WPO), nach denen unter bestimmten Bedingungen Rechtsanwälte, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer Erfolgshonorare vereinbaren dürfen, bleiben von dem Kennzeichen unberührt. Die Vergütung dieser Berufsgruppen wird nicht im Sinne der Vorschrift „in Bezug auf den steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung festgesetzt“, wenn sich der Gegenstandswert im Sinne des Rechtsanwaltsvergütungsgesetzes allein infolge der Berücksichtigung des erwarteten steuerlichen Vorteils erhöht, denn in diesem Fall wäre jede steuerliche Beratung unabhängig von ihrem konkreten Inhalt mitteilungsspflichtig.

Die in § 138l Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AO definierten Kennzeichen sollen – wie auch § 138e Absatz 1 Nummer 2 AO - Gestaltungen erfassen, die in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden können (Standardisierung). Die Standardisierung kann sich sowohl auf die (äußere) Dokumentation als auch die (innere) Struktur der Gestaltung beziehen. Kleinere Anpassungen an die individuellen Bedürfnisse der verschiedenen Steuerpflichtigen sind für die Beurteilung der Standardisierung unbeachtlich.

Wie auch nach § 138e Absatz 1 Nummer 2 AO sind unter dem Merkmal der „standardisierten Dokumentation“ im Sinne des § 138l Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AO Vertragswerke oder sonstige mandatsbezogene Dokumente zu verstehen, welche ohne wesentliche Anpassungen an den Einzelfall für die Nutzer musterartig vorbereitet sind. Wesentlich sind Anpassungen in der Form oder der Darstellung, die in der Gesamtbetrachtung die Dokumentation inhaltlich, d. h. die Gestaltung, nicht mehr als gleichartig erscheinen lassen. Das Merkmal „standardisierte Dokumentation“ gemäß § 138l Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 AO erfasst nur standardisierte Dokumentationen mit Bezug zu einer innerstaatlichen Steuergestaltung, standardisierte Dokumentationen zu ausschließlich außersteuerlichen Zwecken erfüllen das Kennzeichen hingegen nicht.

Das Merkmal der „standardisierten Struktur“ bezieht sich dagegen – wie bei § 138e Absatz 1 Nummer 2 AO - nur auf den materiellen Gehalt der Gestaltung, d.h. auf die Idee der Gestaltung. Auf das Vorliegen formaler Vertragsmuster für diese Struktur kommt es nicht an. Eine „Struktur“ in diesem Sinn liegt vor, wenn mehrere rechtliche oder tatsächliche (Teil-)Schritte in einer bestimmten (geplanten) Abfolge bewusst getätigt werden, um eine bestimmte steuerliche Rechtsfolge zu bewirken. Eine „Struktur“ kann auch dann vorliegen, wenn kein eigenständiger wirtschaftlicher Zweck verfolgt wird, sondern allein der Steuervorteil im Vordergrund steht. Eine „Struktur“ ist standardisiert, wenn die Gestaltung inhaltlich oder konzeptionell so aufgebaut ist, dass sie in einer Vielzahl weiterer Fälle in im Wesentlichen gleicher Weise eingesetzt werden kann. Sie ist nicht bereits deshalb zu verneinen, weil der Intermediär die Gestaltung z. B. betragsmäßig an die Bedürfnisse des Einzelfalls anpasst. Wesentlich sind vielmehr solche Anpassungen der Struktur, die die betreffende Steuergestaltung inhaltlich oder konzeptionell ändern. Ein Indiz hierfür kann sein, dass sich die auf die Steuergestaltung anzuwendenden gesetzlichen Regelungen in Folge der Anpassung verändern.

§ 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO erfasst – ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO – Fälle des Verlusterwerbs, in denen von einem Beteiligten unangemessene rechtliche Schritte planmäßig unternommen werden, um ein laufendes verlustbringendes Unternehmen (auch mittelbar) zu erwerben, die Haupttätigkeit dieses Unternehmens zu beenden und dessen Verluste dafür zu nutzen, die eigene Steuerbelastung zu verringern einschließlich der zeitlich näheren Nutzung dieser Verluste. Der Erwerb von Unternehmen, deren Betrieb im Zeitpunkt des Erwerbs bereits eingestellt war oder die in zwischen Gewinne erwirtschaften, wird von dem Kennzeichen nicht erfasst. Auf die Rechtsform des zu erwerbenden Unternehmens kommt es nicht an. Der Begriff des verlustbringenden Unternehmens ist weit auszulegen; er erfasst sowohl Unternehmen mit Verlustvorträgen oder laufenden Verlusten, als auch mit Verlusten, die zwar bereits angelegt sind, die sich allerdings erst zukünftig steuerlich realisieren lassen (stille Lasten). Um die Verluste eines erworbenen Unternehmens dafür zu nutzen, die eigene Steuerbelastung zu verringern, muss der Erwerb des Verlustunternehmens in einem solchen Umfang erfolgen, dass der Erwerber allein oder zusammen mit nahestehenden Personen die weiteren Schritte veranlassen oder durchsetzen kann. Dies richtet sich nach den jeweiligen einschlägigen (gesellschaftsrechtlichen) Regelungen. Soweit die Verluste aufgrund von Verlustabzugsbeschränkungen nach den §§ 8c und 8d des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) nicht genutzt werden können, ist das Kennzeichen des § 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a AO nicht erfüllt. Liegen keine wirtschaftlichen Gründe für die jeweiligen Schritte vor, ist davon auszugehen, dass die Gestaltung gezielt dafür genutzt werden soll, Steuern zu vermeiden oder zu umgehen.

§ 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO umfasst – ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe b AO – als Kennzeichen solche Fälle, bei denen steuerpflichtige Einkünfte in Vermögen, Schenkungen oder andere nicht oder niedriger besteuerte Einnahmen oder nicht steuerbare Einkünfte umgewandelt werden und damit eine höhere Besteuerung vermieden wird. An der Umwandlung können ein Steuerpflichtiger oder mehrere Steuerpflichtige sowie verbundene Unternehmen beteiligt sein. Neben den unmittelbaren sind auch Umwandlungen über mehrere Stufen erfasst. Unter dem Begriff der „Umwandlung“ ist die Umqualifizierung von Einkünften zu verstehen.

§ 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe c AO umfasst – ebenso wie § 138e Absatz 1 Nummer 3 Buchstabe c AO - die zirkuläre Vermögensverschiebung durch die Einbeziehung zwischengeschalteter Unternehmen ohne primäre wirtschaftliche Funktion oder durch andere neutrale Transaktionen. Unter einer Transaktion ist eine gegenseitige - ggf. mehrteilige - Übertragung von Gütern oder Rechten zwischen mindestens zwei juristischen oder natürlichen Personen, Rechtsträgern oder Vermögensmassen zu verstehen. Eine relevante Transaktion im Sinne des Kennzeichens liegt vor, wenn zwischen der Transaktion und der „Gestaltung“ der Zweckzusammenhang besteht, die Transaktion - jedenfalls zu einem späteren Zeitpunkt - für die Gestaltung zu nutzen. Bei zirkulären Transaktionen ist grundsätzlich davon auszugehen, dass es sich um mindestens zwei Transaktionen handeln muss und dass das betroffene Vermögen nach einer Reihe von Transaktionen wieder zum ursprünglichen Nutzer bzw. Steuerpflichtigen zurück gelangt. Für eine solche Transaktion genügt bereits der Übergang der wirtschaftlichen Zuordnung für eine juristische Sekunde. Wesentlich ist auch, dass die Transaktionen einem Gesamtplan folgen.

Nach § 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe d AO ist die Zuordnung desselben steuererheblichen Sachverhalts zu mehreren Nutzern oder Steuerpflichtigen oder mehrfach zu einem Nutzer oder Steuerpflichtigen ein die Mitteilungspflicht auslösendes Kennzeichen. Damit sollen Konstellationen erfasst werden, die zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Mehrfachberücksichtigung führen und daher zu einer Verringerung von Steueransprüchen beitragen.

Nach § 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe e AO stellen auch Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, das durch aufeinander abgestimmte Rechtsgeschäfte zweckgerichtet steuerwirksame Verluste und ganz oder teilweise steuerfreie Einkünfte erzeugt

werden ein die Mitteilungspflicht auslösendes Kennzeichen dar. Das Kennzeichen basiert auf dem Gestaltungsmodell der sogenannten Kopplungsgeschäfte. Bei diesem Modell wurden gegenläufige Derivategeschäfte dergestalt abgeschlossen, dass garantiert Veräußerungsgewinne aus Aktien und in gleicher oder ähnlicher Höhe Verluste aus Termingeschäften entstanden sind. Kapitalgesellschaften sollten die Aktienveräußerungsgewinne steuerfrei vereinnahmen und gleichzeitig steuerwirksame Verluste aus Termingeschäften geltend machen können. Eine ausführliche Beschreibung eines Kopplungsgeschäftes befindet sich in der Bundesrats-Drucksache 119/16, Seite 125.

Im Investmentsteuerrecht wurden in § 39 Absatz 3 InvStG und § 48 Absatz 4 Satz 2 InvStG gesetzliche Gegenmaßnahmen getroffen. Zudem hat die Rechtsprechung die Steuergestaltungsmöglichkeiten in der Direktanlage dadurch eingeschränkt, dass die Verluste aus Termingeschäften als Veräußerungskosten nach § 8b Absatz 2 Satz 1 KStG eingestuft wurden (BFH-Urteil vom 9. April 2014, I R 52/12, BStBl II 2014 S. 861). Durch das die Mitteilungspflicht auslösende Kennzeichen soll überprüft werden, ob die getroffenen Abwehrmaßnahmen wirksam sind und ob derartige Gestaltungen trotz der ergangenen Rechtsprechung weiter betrieben werden. Zudem soll aufgedeckt werden, wenn es gänzlich neue Gestaltungsmodelle mit der gleichen oder einer ähnlichen Zielsetzung wie bei den Kopplungsgeschäften geben sollte.

Schließlich erfüllen auch Gestaltungen, die zum Gegenstand haben, dass ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um für sich oder einen Dritten einen steuerlichen Vorteil im Bereich des Steuerabzugs vom Kapitalertrag zu erzeugen, ein Kennzeichen nach Absatz 3 (§ 138I Absatz 3 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe f AO). Hierunter fallen auch Gestaltungen, die durch aufeinander abgestimmte Rechtsgeschäfte das Ziel verfolgen, Steueransprüche zu verringern oder ganz zu vermeiden. Die durch die Finanzverwaltung aufgegriffenen Gestaltungen zur Umgehung der Dividendenbesteuerung zeigen, dass der Kapitalmarkt ein großes Potential eröffnet, Transaktionen mit Wertpapieren allein deshalb durchzuführen, um einen Steuervorteil aus der auf die Kapitalerträge erhobenen Kapitalertragsteuer zu erzielen. Der Gewinn aus der Transaktion resultiert aus dem generierten Steuerbetrag. Transaktionsbedingte Wertänderungsrisiken wurden durch Sicherungsgeschäfte ausgeschlossen. Diese Art von Gestaltungsmodellen sollen durch das Kennzeichen erfasst werden.

#### *Satz 2*

§ 138I Absatz 3 Satz 2 AO regelt ergänzend, dass die Grundsätze der Nummer 3 Buchstabe b entsprechend für die Gewerbesteuer gelten.

#### *Satz 3*

§ 138I Absatz 3 Satz 3 AO stellt klar, dass auch bei der Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen die Definition des verbundenen Unternehmens nach § 138e Absatz 3 AO entsprechend gilt.

#### *Absatz 4*

Durch die Regelung des Absatzes 4 wird die Definition des Nutzers nach § 138d Absatz 5 AO bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen auch auf den Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung übertragen.

Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung ist danach die natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft, Gemeinschaft oder Vermögensmasse,

- der die innerstaatliche Steuergestaltung zur Umsetzung bereitgestellt wird (Nummer 1),
- die bereit ist, die innerstaatliche Steuergestaltung umzusetzen (Nummer 2), oder

- die den ersten Schritt zur Umsetzung der innerstaatlichen Steuergestaltung vorgenommen hat (Nummer 3).

Eine innerstaatliche Steuergestaltung wird einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt im Sinne der Nummer 1, indem ihm alle erforderlichen Unterlagen und Informationen vorgelegt werden, die er zur Umsetzung der konkreten innerstaatlichen Steuergestaltung benötigt. Die Umsetzung der Steuergestaltung muss dann allein von der Entscheidung des Nutzers abhängen; hierbei ist in Unternehmen auf die für die Entscheidung über die Implementierung der Steuergestaltung zuständigen Personen abzustellen. Es muss eine erkennbare Absicht des Nutzers bestehen, die ihm individuell dargelegte innerstaatliche Steuergestaltung umsetzen zu wollen, es kommt aber nicht darauf an, dass er sie auch tatsächlich umsetzt. Unverbindliche und reine Werbemaßnahmen, mit denen ein Intermediär auf eine Beauftragung abzielt, fallen nicht in den Anwendungsbereich dieses Tatbestandsmerkmals.

Die Bereitschaft zur Umsetzung einer innerstaatlichen Steuergestaltung nach Nummer 2 ist gegeben, sobald die tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung nur noch von der abschließenden Entscheidung des Nutzers abhängig ist. Die Regelung kommt insbesondere zur Anwendung, wenn die Steuergestaltung vom Nutzer selbst, also ohne Beteiligung eines Intermediärs, konzipiert worden ist (Inhouse-Gestaltung) und damit keine Unterlagen zur Umsetzung bereitgestellt werden müssen. In Unternehmen ist hierbei auf die für die Entscheidung über die Implementierung der Steuergestaltung zuständigen Personen abzustellen.

Wie auch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (vgl. § 138d Absatz 5 Nummer 3 AO) enthält die Definition des Nutzerbegriffs in § 138l Absatz 4 AO in der Nummer 3 einen Auffangtatbestand, der Fallgestaltungen erfasst, in denen weder die Voraussetzungen nach der Nummer 1 (Bereitstellung zur Umsetzung) noch nach der Nummer 2 (Bereitschaft zur Umsetzung) erfüllt sind. Die Regelung kommt z. B. zur Anwendung, wenn ein Vertrag vorliegt, dessen Wirkung von einer Bedingung abhängig gemacht wird (aufschiebende Bedingung i. S. d. § 158 BGB). Eine Person ist in diesem Fall erst Nutzer i. S. d. § 138l Absatz 4 Nummer 3 AO, sobald sie erste Schritte zur Umsetzung der innerstaatlichen Gestaltung vornimmt.

#### *Absatz 5*

Nicht jede innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 AO unterliegt der Mitteilungspflicht nach § 138l Absatz 1 AO. Die Mitteilungspflicht wird nach Absatz 5 auf Fälle beschränkt, in denen neben den Voraussetzungen des Absatzes 2 mindestens ein nutzerbezogenes Kriterium (vgl. § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO) oder ein gestaltungsbezogenes Kriterium (vgl. § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO) erfüllt ist.

#### *Satz 1*

Satz 1 enthält in der Nummer 1 eine abschließende Auflistung nutzerbezogener Kriterien, die alternativ erfüllt sein müssen, damit eine innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 AO mitteilungsspflichtig ist. Eine der in der Nummer 1 genannten Voraussetzungen muss dabei in einem der in § 138n Absatz 1 Satz 2 AO genannten Zeitpunkte vorliegen, d.h. in dem Zeitpunkt, in dem eine innerstaatliche Steuergestaltung dem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird, in dem er zur Umsetzung bereit ist oder in dem er den ersten Umsetzungsschritt macht. Dabei reicht es aus, wenn der Nutzer der Gestaltung in nur einem der drei genannten Zeitpunkte eine Voraussetzung gemäß der Nummer 1 erfüllt.

Die Regelung des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO stellt darauf ab, dass der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung – unabhängig von seiner Rechtsform – innerhalb von mindestens zwei der drei Kalender- oder Wirtschaftsjahre, die dem Eintritt des für die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignisses (maßgebendes Ereignis, vgl. § 138n Absatz 1 Satz 2 AO) vorausgegangen sind,

- nach § 1 Absatz 1 des Umsatzsteuergesetzes umsatzsteuerbare Umsätze in Höhe von mehr als 50 000 000 Euro pro Wirtschaftsjahr oder Kalenderjahr erzielt hat (Umsatzschwelle, § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa AO),
- eine Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Absatz 1 des Einkommensteuergesetzes einschließlich der nach § 32d des Einkommensteuergesetzes dem gesonderten Steuertarif unterliegenden Einkünfte aus Kapitalvermögen von mehr als 2 000 000 Euro im Kalenderjahr (Einkünfteschwelle, § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb AO) erzielt hat; im Fall der Zusammenveranlagung nach § 26b des Einkommensteuergesetzes ist für die Feststellung des Überschreitens der Einkünfteschwelle auf jeden Ehegatten oder Lebenspartner abzustellen; es genügt daher, wenn in der Person eines Ehegatten oder Lebenspartners die Einkünfteschwelle überschritten ist, die Einkünfte der Ehegatten oder Lebenspartner sind nicht zusammenzurechnen; oder
- ein Einkommen nach § 8 Absatz 1 des Körperschaftsteuergesetzes erzielt und dieses erhöht um die nach § 8b des Körperschaftsteuergesetzes außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne und vermindert um die nach § 8b Absatz 3 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes nicht abziehbaren Betriebsausgaben mehr als 2 000 000 Euro im Wirtschaftsjahr (Einkommensschwelle, § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe cc AO) beträgt.

Die Buchstaben b und c begründen eine Mitteilungspflicht bei Nutzern, die keine natürlichen Personen sind, in den in § 4 Absatz 2 der Betriebsprüfungsordnung genannten Fällen.

Nach Buchstabe d besteht eine Mitteilungspflicht ferner, wenn der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes ist.

Schließlich sieht Buchstabe e auch eine Mitteilungspflicht in Fällen vor, in denen der Anleger

- eines Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung ist. Das gilt aber nur, wenn nicht mehr als 100 Anleger an dem Investmentfonds beteiligt sind und die Anschaffungskosten der Investmentanteile des Anlegers mindestens 100 000 Euro betragen haben (§ 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa AO).
- eines Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung ist (§ 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe e Doppelbuchstabe bb AO).

Nach § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 AO besteht eine Mitteilungspflicht einer innerstaatlichen Steuergestaltung nach § 138I Absatz 2 AO auch, wenn eines der in der Nummer 2 abschließend genannten gestaltungsbezogenen Kriterien erfüllt ist. Dies hat den Hintergrund, dass die Erbschaft- und Schenkungsteuer und die Grunderwerbsteuer an den Wert des übertragenen Vermögens oder Grundbesitzes anknüpfen und relevante innerstaatliche Steuergestaltungen in diesem Bereich auch vorliegen können, wenn keines der nutzerbezogenen Kriterien des § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO erfüllt ist.

§ 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO enthält eine Regelung zur sachlichen Einschränkung der Mitteilungspflicht im Hinblick auf erbschaft- und schenkungsteuerlich relevante innerstaatliche Steuergestaltungen. Eine innerstaatliche Steuergestaltung ist danach nur mitzuteilen, wenn sie zum Gegenstand hat, dass entweder durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung Vermögen übertragen wird, dessen Wert nach § 12 des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes voraussichtlich mindestens 4 000 000 Euro betragen wird. Dieser Schwellenwert bezieht sich nicht nur auf den Wert des einzelnen Vermögensanfalls bei einer der beteiligten Personen, sondern auf den Wert des gesamten Vermögens, das übertragen wird. Daher ist das gestaltungsbezogene



Kriterium nach § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO erfüllt, wenn ein Erblasser von Todes wegen Vermögen von voraussichtlich mindestens 4 000 000 Euro an mehrere Erben überträgt und die einzelnen Erben jeweils Vermögen unterhalb des Schwellenwerts von 4 000 000 Euro erhalten.

Im Hinblick auf grunderwerbsteuerlich relevante innerstaatliche Steuergestaltungen bestimmt § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO, dass Gestaltung zum Gegenstand haben, dass unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer Gesellschaft erworben werden oder übergehen nur mitzuteilen sind, wenn der durch die Anteile vermittelte Grundbeitzwert nach § 8 Absatz 2 des Grunderwerbsteuergesetzes mindestens 5 000 000 Euro beträgt. Sogenannte „Share Deal“-Modelle dürften in der Regel den Tatbestand des § 138I Absatz 2 AO erfüllen. Aus der Sicht des Gesetzgebers besteht auch ein Interesse daran, unbekannte „Share Deal“-Modelle zu erkennen, um diese nach Möglichkeit einer gerechten Besteuerung zuführen zu können. Mit der sachlichen Einschränkung der Mitteilungspflicht durch die Bestimmung des § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe b AO wird die Mitteilungspflicht insoweit auf haushalterisch relevante Steuergestaltungen in diesem Bereich beschränkt.

### Satz 2

Nach § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO ist bei der Prüfung, ob die Umsatz-, Einkünfte- oder Einkommensschwelle durch den Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung überschritten wird, auf die Verhältnisse in den letzten drei Jahren, die dem Eintritt des die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignisses (maßgebendes Ereignis, vgl. § 138n Absatz 1 Satz 2 AO) vorausgegangen sind, abzustellen. Die Regelung in § 138I Absatz 5 Satz 2 AO ergänzt die vorstehende Bestimmung für Fälle, in denen die Steuerpflicht des Nutzers der innerstaatlichen Steuergestaltung erst in den letzten drei Kalenderjahren oder Wirtschaftsjahren oder in dem Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 AO eingetreten ist, entstanden ist. Hierdurch wird sichergestellt, dass eine innerstaatliche Steuergestaltung, die der Gesetzgeber und die Finanzverwaltung kennen sollten, auch der Mitteilungspflicht unterfällt, wenn die Steuerpflicht erst kurze Zeit vor der Bereitstellung oder gar durch die Umsetzung der innerstaatlichen Steuergestaltung entstanden ist. Ist die Steuerpflicht des Nutzers erst in den letzten drei Kalenderjahren oder Wirtschaftsjahren oder in dem Kalenderjahr oder Wirtschaftsjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 AO eingetreten ist, entstanden, sind die Voraussetzungen des § 138I Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a AO auch dann erfüllt, wenn die Umsatz-, Einkünfte- oder Einkommensschwelle in dem Kalenderjahr, in dem das Ereignis nach § 138n Absatz 1 Satz 2 AO eintritt, voraussichtlich überschritten wird. Bei der Prüfung der Umsatz-, Einkünfte- oder Einkommensschwelle sind Rumpfwirtschaftsjahre auf volle Wirtschaftsjahre hochzurechnen. Diese Bestimmung legt Nutzern, die bereits unmittelbar nach der Unternehmensgründung, der Aufnahme der relevanten Tätigkeit oder nach ihrem Entstehen hohe Umsatzerlöse oder Einkünfte erzielen, für die ersten Wirtschaftsjahre oder Kalenderjahre ihrer Steuerpflicht zusätzliche Überwachungspflichten auf. Dies ist aber aus der Sicht des Gesetzgebers angemessen, um insbesondere Fallgestaltungen aufzudecken, in denen Unternehmen nur für wenige Jahre und im Wesentlichen zur Umsetzung von gesetzgeberisch unerwünschten Steuergestaltungsmodellen existieren, und darauf erforderlichenfalls reagieren zu können.

### Satz 3

§ 138I Absatz 5 Satz 3 AO bestimmt, dass bei der Prüfung, ob ein gestaltungsbezogenes Kriterium im Sinne des Satzes 1 Nummer 2 Buchstabe a) und b) erfüllt ist, auf die Verhältnisse in einem der in § 138n Absatz 1 Satz 2 AO genannten Zeitpunkte abzustellen ist. Es reicht dabei aus, wenn die Voraussetzungen in nur einem der in § 138n Absatz 1 Satz 2 AO genannten Zeitpunkte, d.h. in dem Zeitpunkt, in dem eine innerstaatliche Steuergestaltung dem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird, in dem der Nutzer zur Umsetzung der

innerstaatlichen Steuergestaltung bereit oder in dem der Nutzer den ersten Umsetzungsschritt gemacht hat, erfüllt sind.

#### Satz 4

Nicht in jedem Fall dürfte dem Intermediär bekannt sein, ob ein Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung eines der in § 138l Absatz 5 Satz 1 AO genannten nutzerbezogenen oder gestaltungsbezogenen Kriterien erfüllt. Diese zusätzlichen Informationen werden jedoch in den Fällen, in denen ein Intermediär existiert, dem die Mitteilungspflicht auch grundsätzlich obliegt (vgl. § 138m Absatz 1 Satz 1 AO) von diesem benötigt, um beurteilen zu können, ob eine mitteilungspflichtige innerstaatliche Steuergestaltung vorliegt, hinsichtlich derer er mit dem Eintritt des maßgebenden Ereignisses nach § 138n Absatz 2 AO auch zur Mitteilung verpflichtet ist. Durch Satz 4 wird daher bestimmt, dass der (potentielle) Nutzer dem Intermediär die für die Anwendung von Satz 1 erforderlichen Daten mitzuteilen hat.

#### Absatz 6

Nach § 138l Absatz 6 AO gilt ein Intermediär – wie auch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen - nicht als „an der Gestaltung Beteiligter“, soweit er im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung nur solche Tätigkeiten ausübt, durch die er nach § 138m Absatz 1 Satz 1 i.V.m. § 138d Absatz 1 AO die Stellung eines Intermediärs erlangt hat.

#### § 138m – neu –

§ 138m AO bestimmt, wer zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 AO verpflichtet ist. Durch die Regelung werden die zur Mitteilungspflicht von Intermediären und Nutzern einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung geltenden Bestimmungen (vgl. insbesondere §§ 138f und 138g AO) weitgehend auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen übertragen.

#### Absatz 1

##### Satz 1

§ 138m Absatz 1 Satz 1 AO bestimmt, dass grundsätzlich der Intermediär einer innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet ist, diese dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen. Durch den Verweis auf § 138d Absatz 1 AO wird klargestellt, dass die Legaldefinition der Intermediärstätigkeiten bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen auch für innerstaatliche Steuergestaltungen gilt. Die Definition des Intermediärs knüpft daher auch bei innerstaatlichen Steuergestaltungen an die Mitwirkung bei den verschiedenen Stadien einer Steuergestaltung an, von ihrer Entstehung bis hin zur Verwaltung ihrer Umsetzung.

Ein Vermarkten liegt vor, wenn die Steuergestaltung am Markt mit dem Ziel der Anbahnung einer Geschäftsbeziehung zwischen dem Vermarkter und einem noch unbestimmten Nutzer (Dritten) angeboten wird. Das setzt voraus, dass eine bestimmte Steuergestaltung zunächst ohne konkreten Bezug zu einem bestimmten Nutzer entwickelt wird, wobei die Entwicklung nicht durch den Vermarkter erfolgen muss. Eine Steuergestaltung ist auch dann am Markt angeboten, wenn nur ein begrenzter potenzieller Nutzerkreis vorhanden ist. Ein Vermarkten liegt hingegen nicht vor, wenn eine maßgeschneiderte innerstaatliche Steuergestaltung für einen bestimmten, bereits von Vornherein feststehenden Nutzerkreis konzipiert wird.

Konzipieren ist das Planen, Entwerfen oder Entwickeln einer konkreten Steuergestaltung, in der Regel in Bezug zu einem bestimmten Nutzer oder zu einer Gruppe von Nutzern. Vom Konzipieren abzugrenzen ist die bloße steuerliche Beurteilung eines von einem Dritten oder dem Nutzer entwickelten steuerlichen Konzepts oder die bloße Wiedergabe des

Gesetzeswortlauts, der Auffassung der Finanzverwaltung oder der Rechtsprechung zu abstrakten einzelnen Rechtsfragen.

Unter Organisieren ist die umfassende administrative Vorbereitung und Planung einer möglichen Umsetzung der Steuergestaltung sowie die Bereitstellung zur Nutzung und die Zurverfügungstellung für eine konkrete Verwendung durch einen Nutzer oder eine Gruppe von Nutzern zu verstehen.

Zur Nutzung bereitstellen bedeutet, dass der Intermediär einem potenziellen Nutzer die für die Umsetzung einer Steuergestaltung erforderlichen Informationen oder (Vertrags-)Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig individuell zugänglich gemacht hat. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich. Die bloße Verbreitung allgemeiner Informationen über eine Steuergestaltung, z. B. durch Veröffentlichung unverbindlicher Informationen im Internet oder durch öffentliches Auslegen oder Ausgeben allgemein zugänglicher Prospekte, ist dagegen noch kein „zur Nutzung bereitstellen“.

Die Verwaltung der Umsetzung erfasst die verantwortliche Leitung der konkreten Umsetzung der Steuergestaltung durch einen anderen als den Nutzer der Steuergestaltung. Die bloße Abbildung der steuerlichen Konsequenzen aus der Umsetzung einer Steuergestaltung im Rahmen der Erstellung der entsprechenden Steuererklärungen fällt regelmäßig nicht unter den Begriff der Verwaltung der Umsetzung, sofern die Steuergestaltung hierdurch nicht insgesamt umgesetzt wird.

Der Begriff des Intermediärs setzt auch bei innerstaatlichen Steuergestaltungen keine Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe voraus. Intermediäre können beispielsweise Angehörige der steuerberatenden Berufe, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Finanzdienstleister oder sonstige Berater sein. Wer lediglich bei der Verwirklichung einzelner Teilschritte einer innerstaatlichen Steuergestaltung mitwirkt hat, ist kein Intermediär im Sinne des § 138l Absatz 1 Satz 1 i.V.m. § 138d Absatz 1 AO.

Ein Intermediär ist nur zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern verpflichtet, wenn er im Geltungsbereich der AO

- seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seine Geschäftsleitung oder seinen Sitz hat (Nummer 1),
- eine Betriebstätte hat, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht werden (Nummer 2),
- in das Handelsregister oder in ein öffentliches berufsrechtliches Register eingetragen ist (Nummer 3) oder
- bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist (Nummer 4).

Mit dieser Einschränkung wird die Mitteilungspflicht (wie in § 138f Absatz 7 AO) auf Intermediäre beschränkt, die im Inland Leistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht haben. Ist keine der vorstehend genannten Voraussetzungen erfüllt, obliegt die Verpflichtung zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung dem Nutzer (vgl. § 138m Absatz 1 Satz 2 AO).

#### Satz 2

Nach § 138l Absatz 1 Satz 2 AO ist der Nutzer im Sinne des § 138l Absatz 4 AO selbst zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet, wenn

- er sie für sich selbst konzipiert hat (Inhouse-Gestaltung) oder
- kein Intermediär die Voraussetzungen des § 138m Absatz 1 Satz 1 AO erfüllt.

### Satz 3

Ist eine innerstaatliche Steuergestaltung dem Bundeszentralamt für Steuern mitzuteilen, weil eines der in § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO bezeichneten nutzerbezogenen Kriterien erfüllt ist, obliegt die Mitteilungspflicht in Fällen, in denen kein Intermediär existiert oder zur Mitteilung verpflichtet ist, nur demjenigen Nutzer oder der Mehrzahl von Nutzern, die eines der nutzerbezogenen Kriterien erfüllen. Existieren weitere Nutzer, die keines der nutzerbezogenen Kriterien des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO erfüllen, gelten sie als andere an der Gestaltung beteiligte Personen und sind wie Personen zu behandeln, die von der innerstaatlichen Steuergestaltung wahrscheinlich unmittelbar betroffen sind. Das bedeutet, dass sie selbst nicht zur Mitteilung der innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet sind, aber im Datensatz nach § 138n Absatz 2 AO zu benennen sind (vgl. § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 9 AO). Durch diese Einschränkung des zur Mitteilung verpflichteten Nutzerkreises soll sichergestellt werden, dass eine Mitteilungspflicht gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern nur für solche Nutzer besteht, die auch beurteilen können, ob überhaupt eine mitteilungspflichtige innerstaatliche Steuergestaltung vorliegt. Eine (vorrangige) Mitteilungspflicht des Intermediärs bleibt hiervon unberührt.

### Absatz 2

Die Regelung des § 138m Absatz 2 AO übernimmt die für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138f Absatz 6 AO enthaltenen Bestimmungen zum partiellen Übergang der Mitteilungspflicht auf den Nutzer einer Steuergestaltung in Fällen, in denen der Intermediär einer gesetzlichen Pflicht zur Verschwiegenheit unterliegt. Hierunter fallen beispielsweise Steuerberater, Rechtsanwälte und Wirtschaftsprüfer bei mandatsbezogenen Sachverhalten.

### Satz 1

Die gesetzliche Mitteilungspflicht des Intermediärs hinsichtlich der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO genannten, nutzerbezogenen Angaben geht nach § 138m Absatz 2 Satz 1 AO nur unter den nachstehend genannten, kumulativ vorliegenden Voraussetzungen auf den Nutzer über:

- der Intermediär hat den Nutzer über die Mitteilungspflicht als solche, die Möglichkeit der Entbindung des Intermediärs von der Verschwiegenheitspflicht und den anderenfalls erfolgenden Übergang der Mitteilungspflicht informiert (Nummer 1),
- der Intermediär hat dem Nutzer die nach § 138m Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO erforderlichen und dem Nutzer nicht bereits bekannten Angaben sowie die DE-Registrierungsnummer und die DE-Offenlegungsnummer zur Verfügung gestellt (Nummer 2)

und

- der Nutzer hat den Intermediär nicht von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden.

Die Verpflichtung zur Mitteilung der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO genannten (nutzerbezogenen) Angaben geht in dem Zeitpunkt auf den Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung über, in dem der Intermediär dem Nutzer die in den Nummern 1 und 2 genannten Informationen und Unterlagen zur Verfügung gestellt hat.

### Satz 2

Ist die Mitteilungspflicht hinsichtlich der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO bezeichneten personenbezogenen Angaben auf den Nutzer übergegangen, so hat dieser in seiner Mitteilung die DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer

anzugeben, die der Intermediär auf Grund der Übermittlung der (gestaltungsbezogenen) Angaben gem. § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 8 AO zu derselben innerstaatlichen Steuergestaltung bereits erhalten hat. Satz 2 stellt klar, dass für die Mitteilung bzw. Ergänzung der nutzerbezogenen Angaben zur innerstaatlichen Steuergestaltung § 138n Absatz 1 AO entsprechend gilt. D.h., dass der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung seine Daten nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln hat (Satz 1) und dass er die Nachmeldung unter Berücksichtigung der Anlaufhemmung nach § 138m Absatz 2 Satz 4 AO innerhalb von zwei Monaten nach Eintritt des maßgebenden Ereignisses (vgl. § 138n Absatz 1 Satz 2 AO) vorzunehmen hat.

### *Satz 3*

Der Intermediär hat den Nutzer nach § 138m Absatz 2 Satz 3 AO nach Zugang der Mitteilung der DE-Offenlegungsnummer unverzüglich über die nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO erforderlichen nutzerbezogenen Angaben zu informieren. Der Intermediär ist ferner dazu verpflichtet, dem Bundeszentralamt für Steuern auf dessen Verlangen hin mitzuteilen, ob und zu welchem Zeitpunkt er dem Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung die zur „Nachmeldung“ der nutzerbezogenen Angaben erforderlichen Informationen nach § 138m Absatz 2 Satz 3 AO zur Verfügung gestellt hat. In Fällen, in denen die personenbezogenen Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO innerhalb der Mitteilungsfristen nicht übermittelt worden sind, soll das Bundeszentralamt für Steuern hierdurch in die Lage versetzt werden nachzuprüfen, ob ein Verstoß gegen die Mitteilungspflicht durch den Intermediär oder den Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung vorliegt.

### *Satz 4*

§ 138m Absatz 2 Satz 4 AO bestimmt, dass die zweimonatige Frist des Nutzers zur Mitteilung der in § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO Angaben (§ 138n Absatz 1 Satz 2 AO) – abweichend von der für den Intermediär geltenden Frist – erst mit Ablauf des Tages beginnt, an dem der Nutzer vom Intermediär die erforderlichen Angaben zur Nachmeldung, d.h. insbesondere die der Gestaltung bereits durch die Mitteilung des Intermediärs zugewiesene DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer erlangt hat. Damit wird sichergestellt, dass dem Nutzer (sofern die Mitteilungspflicht auf ihn übergegangen ist) ab Zugang der für die Mitteilung erforderlichen Angaben immer ausreichend Zeit bleibt, um seinerseits die Mitteilung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

### *Satz 5*

Unterliegt der Intermediär einer innerstaatlichen Steuergestaltung einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht, hat er den Nutzer der grenzüberschreitenden Steuergestaltung nach § 138m Absatz 3 Satz 1 AO hierüber zu belehren. Nach Satz 5 in § 138m Absatz 2 AO kann der Nutzer, der seinen Intermediär nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat, - zusammen mit den von ihm selbst mitzuteilenden Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO - im Auftrag des Intermediärs auch die Daten nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 8 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln; damit wird auch die Übermittlungspflicht des Intermediärs erfüllt. Der Nutzer übermittelt in diesem Fall in einem Datensatz sämtliche Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 AO.

### *Absatz 3*

§ 138m Absatz 3 Satz 1 AO stellt klar, dass mehrere Intermediäre oder Nutzer derselben innerstaatlichen Steuergestaltung grundsätzlich nebeneinander zu Mitteilung gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern verpflichtet sind.

Mehrere identische Mitteilungen derselben Steuergestaltung sind aber weder aus Sicht der Finanzverwaltung noch aus der Sicht der beteiligten Nutzer und Intermediäre sinnvoll, weshalb Satz 2 bestimmt, dass ein Intermediär oder Nutzer von der Mitteilungspflicht der innerstaatlichen Steuergestaltung befreit ist, soweit er nachweisen kann, dass die in § 138n Absatz 2 AO bezeichneten Informationen – einschließlich der Informationen nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 bis 3 AO über die Intermediäre oder Nutzer, die sich auf die Mitteilung durch einen anderen Intermediär oder Nutzer berufen - zu derselben innerstaatlichen Steuergestaltung bereits durch einen anderen Intermediär oder einen anderen Nutzer dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilt wurden.

Soweit das Bundeszentralamt für Steuern für die ihr mitgeteilte innerstaatliche Steuergestaltung eine DE-Registriernummer und eine DE-Offenlegungsnummer vergeben hat, genügt deren Nachhalten bei etwaigen Nachfragen seitens der Finanzverwaltung zum Nachweis dafür, dass die innerstaatliche Steuergestaltung bereits mitgeteilt worden ist.

#### § 138n – neu –

§ 138n AO regelt das Verfahren zur Mitteilung einer innerstaatlichen Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 AO. Durch die Regelung werden die Bestimmungen zum Mitteilungsverfahren bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (vgl. insbesondere §§ 138f und § 138h AO) weitgehend auch auf innerstaatliche Steuergestaltungen übertragen.

#### Absatz 1

##### Satz 1

§ 138n Absatz 1 Satz 1 AO bestimmt, dass die innerstaatliche Steuergestaltung im Sinne des § 138l Absatz 2 AO dem Bundeszentralamt für Steuern nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und über die amtlich bestimmte Schnittstelle mitzuteilen ist. Den Inhalt dieses Datensatzes bestimmt Absatz 2 des § 138n AO. Die Mitteilungen haben nach Maßgabe der §§ 87a und 87b AO elektronisch zu erfolgen.

##### Satz 2

§ 138n Absatz 1 Satz 2 AO bestimmt die Frist, innerhalb der eine innerstaatliche Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln ist. Die in Absatz 2 genannten Informationen sind danach innerhalb von zwei Monaten nach dem Eintritt des ersten in der in der Regelung genannten Ereignisses (maßgebendes Ereignis) zu erstatten. Die gegenüber der Mitteilungsfrist nach § 138f Absatz 2 AO für grenzüberschreitende Steuergestaltungen (Anm.: hier beträgt die Frist 30 Tage) etwas längere Frist ist im rein innerstaatlichen Kontext auch angemessen. Denn die Informationen über eine mitteilungspflichtige Steuergestaltung gehen bei innerstaatlichen Steuergestaltungen unmittelbar dem Bundeszentralamt für Steuern als für die Auswertung der Steuergestaltung zuständigen Behörde zu (vgl. §§ 138n Absatz 1 Satz 1 und 138j Absatz 1 AO). Da sich der Mitgliedstaat, in dem eine grenzüberschreitende Steuergestaltung mitzuteilen ist, in der Regel an der Ansässigkeit des Intermediärs orientiert (vgl. Artikel 8ab Absatz 3 der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABl. L 139 vom 5.6.2018, §§ 138d Absatz 1 und 138f Absatz 7 AO), müssen Informationen über relevante grenzüberschreitende Steuergestaltungen zunächst im Wege des automatischen Informationsaustausches für Zwecke der rechtspolitischen Auswertung den von der grenzüberschreitenden Steuergestaltung wahrscheinlich betroffenen Mitgliedstaaten zugänglich gemacht werden (vgl. Artikel 8ab Absatz 18 der Richtlinie (EU) 2018/822, a. a. O.). Die Weiterleitung an das sichere Zentralverzeichnis der Europäischen Union sowie der Datenabruf durch die zentralen Verbindungsbüros der betroffenen Mitgliedstaaten und der damit einhergehende Zeitverlust entfallen bei innerstaatlichen Steuergestaltungen. Für die Mitteilung einer innerstaatlichen

Steuergestaltung wird Intermediären und Nutzern daher eine etwas längere Frist eingeräumt, die jedoch gleichermaßen sicherstellt, dass die Informationen über eine innerstaatliche Steuergestaltung sehr zeitnah ausgewertet werden können.

Für den Beginn der Mitteilungsfrist ist der Tag maßgebend, an dem das erste der in Nummern 1 bis 3 genannten Ereignisse eintritt. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Finanzverwaltung zum frühestmöglichen Zeitpunkt über innerstaatliche Steuergestaltungen informiert wird. Die Tatbestände in den Nummern 1 bis 3 entsprechen der diesbezüglichen Bestimmung für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138f Absatz 2 AO.

Nach § 138n Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 AO beginnt die Mitteilungsfrist, sobald die innerstaatliche Steuergestaltung einem Nutzer zur Umsetzung bereitgestellt wird. Eine tatsächliche Umsetzung der Steuergestaltung durch den Nutzer ist hierbei noch nicht erforderlich. Eine Steuergestaltung ist z. B. dadurch zur Umsetzung bereitgestellt, dass der Intermediär dem Nutzer die vertraglichen Unterlagen ausgehändigt oder anderweitig zugänglich gemacht hat und es damit letztlich nur noch auf eine Entscheidung des Nutzers ankommt, ob die Gestaltung tatsächlich umgesetzt wird. Auf die Erläuterungen in der Begründung zu § 138l Absatz 4 und § 138m Absatz 1 AO wird verwiesen.

Nach § 138n Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 AO beginnt die Mitteilungsfrist, sobald der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung zu deren Umsetzung bereit ist. Hierunter fallen insbesondere solche Konstellationen, in denen die grenzüberschreitende Steuergestaltung durch den Nutzer selbst konzipiert wird. Auf die Erläuterungen in der Begründung zu § 138l Absatz 4 und § 138m Absatz 1 AO wird auch hier verwiesen.

§ 138n Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO knüpft als Auffangtatbestand den Fristbeginn an den Tag, nachdem mindestens ein Nutzer den ersten Schritt zur Umsetzung der innerstaatlichen Steuergestaltung gemacht hat. Auf die Erläuterungen in der Begründung zu § 138l Absatz 4 und § 138m Absatz 1 AO wird auch hier verwiesen.

#### *Absatz 2*

Absatz 2 bestimmt, welche Daten der Intermediär oder der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln haben. Soweit möglich orientiert sich der Inhalt der Meldung dabei an den diesbezüglichen Vorgaben für die Mitteilung einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung (vgl. § 138f Absatz 3 Satz 1 AO).

#### *Satz 1*

Nach § 138n Absatz 2 Satz 1 AO hat der Datensatz an das Bundeszentralamt für Steuern die nachstehenden Informationen zu enthalten:

- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO bezeichnet die mitzuteilenden Angaben zu Intermediären. Ist der Intermediär eine natürliche Person, sind Familienname und Vorname sowie Tag und Ort seiner Geburt anzugeben. Ist der Intermediär keine natürliche Person, sind seine Firma oder sein Name anzugeben. In beiden Fällen ist darüber hinaus seine Anschrift anzugeben. Abweichend von den Bestimmungen bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen sind die Angabe des Steueridentifikationsmerkmals oder der Steuernummer sowie des Ansässigkeitsstaats bei der Mitteilung von innerstaatlichen Steuergestaltungen entbehrlich.

Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Verordnung (EU) 2016/679 vom 27. April 2016 zum Schutz natürlicher Personen bei der Verarbeitung personenbezogener Daten, zum freien Datenverkehr und zur Aufhebung der Richtlinie 95/46/EG (Datenschutz-Grundverordnung) (ABl. L 119 vom 4.5.2016, S. 1; L 314 vom 22.11.2016, S. 72) und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO).

- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO bestimmt die mitzuteilenden Angaben zum Nutzer. Ist der Nutzer eine natürliche Person, sind Familienname und Vorname sowie Tag und Ort seiner Geburt anzugeben. Ist der Nutzer keine natürliche Person, sind seine Firma oder sein Name anzugeben. In beiden Fällen sind darüber hinaus seine Anschrift, sein Ansässigkeitsstaat sowie sein Steueridentifikationsmerkmal nach §§ 139b und 139c AO oder seine Steuernummer anzugeben, soweit dem Nutzer ein Steueridentifikationsmerkmal oder eine Steuernummer zugeteilt worden sind.

Für die Erhebung und sonstige Verarbeitung dieser personenbezogenen Daten gelten die Bestimmungen der Datenschutz-Grundverordnung und der ergänzenden datenschutzrechtlichen Bestimmungen der AO (insbesondere die §§ 2a, 29b, 29c, 30 und 32a bis 32j AO). Die Erhebung der Steueridentifikationsnummern der Nutzer stellt eine Maßnahme dar, die angemessen und geeignet ist, um dem Bundeszentralamt für Steuern die Auswertung der innerstaatlichen Steuergestaltung und die zielgenaue Information der örtlich zuständigen Finanzbehörden nach § 138i Absatz 2 und § 138j Absatz 4 AO zu ermöglichen.

- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO bestimmt die notwendigen Angaben zu etwaigen verbundenen Unternehmen des Nutzers. Das sind neben der Firma oder dem Namen auch die Anschrift und der Ansässigkeitsstaat des verbundenen Unternehmens des Nutzers sowie, soweit der mitteilungspflichtigen Person nach § 138m Absatz 1 Satz 1 oder 2 bekannt, das Steueridentifikationsmerkmal nach §§ 139b und 139c oder die Steuernummer des verbundenen Unternehmens.
- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 AO bestimmt, dass der Intermediär Einzelheiten über das oder die Kennzeichen im Sinne des § 138l Absatz 3 AO benennen muss, die nach § 138l Absatz 1 AO eine konkrete Mitteilungspflicht auslösen.
- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 AO bestimmt, dass der Intermediär den Inhalt der innerstaatlichen Steuergestaltung zusammenfasst. Diese Zusammenfassung muss es einem sachkundigen, objektiven Dritten ohne weiteres ermöglichen nachzuvollziehen, wie es im Rahmen der innerstaatlichen Steuergestaltung zu einem gesetzlich möglicherweise nicht vorgesehenen steuerlichen Vorteil kommt und was dieser steuerliche Vorteil ist.

Nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe a AO ist zudem – soweit bekannt – auch die allgemein gebräuchliche Bezeichnung der Steuergestaltung zu benennen. In der Vergangenheit erhielten besonders prominente Steuergestaltungen Bezeichnungen wie z. B. „Cum-Cum“ oder „Share-Deals“.

Ferner soll nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 Buchstabe b AO auch eine abstrakt gehaltene Beschreibung der im Hinblick auf die konkrete innerstaatliche Steuergestaltung relevanten Geschäftstätigkeit oder Gestaltung des Nutzers mitgeteilt werden. Dies gilt allerdings nur, soweit dies nicht zur Offenlegung eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnisses oder eines Geschäftsverfahrens oder von Informationen, deren Offenlegung die öffentliche Ordnung verletzen würde, führt.

- Gemäß § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 6 AO ist in der Mitteilung auch das Datum des Tages anzugeben, an dem mit der Umsetzung der Steuergestaltung begonnen wird; hierunter ist das Datum des ersten Umsetzungsschritts im Sinne von § 138n Absatz 1 Satz 2 Nummer 3 AO zu verstehen, in welchem Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt der steuerliche Vorteil der Steuergestaltung eintritt ist unbeachtlich. Daher sind auch Vorbereitungsschritte umfasst, da der steuerliche Vorteil typischerweise erst mit Entstehung der jeweiligen Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entsteht.
- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 AO bestimmt, dass auch Einzelheiten über die für das Gelingen der Steuergestaltung wesentlichen, einschlägigen Vorschriften benannt werden. Auch hier genügt es, dass lediglich die Vorschrift selbst möglichst exakt zitiert wird.



- Nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 8 AO ist der wirtschaftliche Wert der innerstaatlichen Steuergestaltung zu bezeichnen. Der wirtschaftliche Wert einer innerstaatlichen Steuergestaltung bemisst sich – wie auch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen – nicht am erwarteten steuerlichen Vorteil der Steuergestaltung, sondern bezieht sich auf die konkrete Transaktion. Maßgebend zur Wertbestimmung kann insbesondere die Höhe der Gegenleistung oder der Investition sein. Da nach der Höhe dieses Werts keine Abgabe bemessen wird, sind keine überhöhten Anforderungen an die Wertermittlung zu stellen.
- § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 9 AO legt fest, dass – soweit dies dem Intermediär bekannt ist – alle anderen Personen benannt werden, die von der innerstaatlichen Steuergestaltung wahrscheinlich betroffen sind. In den Fällen, in denen eine Mitteilungspflicht besteht, weil ein nutzerbezogenes Kriterium im Sinne des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO erfüllt ist, sind weitere Nutzer im Sinne des § 138l Absatz 4 AO, die selbst die Voraussetzungen des § 138l Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 AO nicht erfüllen und daher wie andere an der Gestaltung beteiligte Personen zu behandeln sind, anzugeben, soweit sie der mitteilungspflichtigen Person nach § 138m Absatz 1 Satz 1 oder 2 AO bekannt sind.

### Satz 2

Soweit dem Intermediär bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Intermediär im Geltungsbereich dieses Gesetzes zur Mitteilung derselben innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet ist, so kann er im Datensatz nach Satz 1 die Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO auch hinsichtlich der anderen ihm bekannten Intermediäre machen (§ 138n Absatz 2 Satz 2 AO). Diese – freiwillige – Angabe weiterer Intermediäre durch den mitteilenden Intermediär im Datensatz nach Satz 1 ist Voraussetzung für die Befreiung weiterer Intermediäre von der Mitteilungspflicht der hinsichtlich derselben innerstaatlichen Steuergestaltung. Denn nur wenn der Datensatz auch die Informationen nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO zu den weiteren Intermediären enthält, liegt auch für diese eine vollständige Datenübermittlung im Sinne des § 138m Absatz 3 Satz 2 AO vor, die die weiteren Intermediäre von ihrer eigenen Mitteilungspflicht befreit.

Der mitteilende Intermediär darf die (personenbezogenen) Angaben zu weiteren Intermediären aus datenschutzrechtlichen Gründen nur mit deren Einwilligung übermitteln (vgl. Artikel 6 Absatz 1 Buchstabe a DSGVO). Widerruft ein Intermediär gegenüber dem mitteilenden Intermediär nach der Übermittlung des Datensatzes an das Bundeszentralamt für Steuern seine Einwilligung, so hat das auf die Rechtmäßigkeit der Datenübermittlung keinen Einfluss. Die Einwilligung oder deren Widerruf betreffen nicht die Rechtmäßigkeit der Datenverarbeitung durch das Bundeszentralamt für Steuern. Die Datenverarbeitung durch das Bundeszentralamt für Steuern erfolgt nicht einwilligungsbasiert sondern auf Basis einer entsprechenden Rechtsgrundlage.

### Satz 3

Nach § 138n Absatz 2 Satz 3 AO gelten die Bestimmungen des Satzes 2 entsprechend, wenn dem Nutzer einer innerstaatlichen Steuergestaltung bekannt ist, dass neben ihm mindestens ein weiterer Nutzer zur Mitteilung derselben innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet ist. Übermittelt der mitteilende Nutzer – freiwillig – auch die Angaben gemäß § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO von weiteren Nutzern derselben innerstaatlichen Steuergestaltung so kommt auch für die weiteren Nutzer – entsprechend Satz 2 – eine Befreiung von der Mitteilungspflicht derselben innerstaatlichen Steuergestaltung nach § 138m Absatz 3 Satz 2 AO in Betracht.

### Absatz 3

#### Satz 1

Nach § 138n Absatz 3 Satz 1 AO hat der mitteilende Intermediär den Nutzer darüber zu informieren, welche ihn betreffenden Angaben der Intermediär an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt wird.

#### Satz 2

Sind mehrere Intermediäre zur Mitteilung derselben innerstaatlichen Steuergestaltung verpflichtet und hat ein Intermediär von der Möglichkeit, weitere Intermediäre in seiner Meldung an das Bundeszentralamt für Steuern zu benennen, Gebrauch gemacht, so hat er (der mitteilende Intermediär) die anderen Intermediäre nach § 138n Absatz 3 Satz 2 AO unverzüglich darüber zu informieren, dass er die Angaben gemäß § 138n Absatz 2 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelt hat. Auf diesem Weg wird es den anderen mitteilungspflichtigen Intermediären ermöglicht nachzuweisen, dass ihre Mitteilungspflicht bereits durch den mitteilenden Intermediär erfüllt wurde. Zur Verpflichtung des mitteilenden Intermediärs, die ihm mitgeteilte DE-Registriernummer an die weiteren, in seiner Mitteilung benannten Intermediäre weiterzugeben wird auf § 138n Absatz 4 Satz 5 AO verwiesen.

#### Absatz 4

Absatz 4 übernimmt vollständig die für grenzüberschreitende Steuergestaltungen geltenden Bestimmungen des § 138f Absatz 5 AO auch für innerstaatlichen Steuergestaltungen.

#### Satz 1

Wie auch bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen (vgl. § 138f Absatz 5 AO) weist das Bundeszentralamt für Steuern grundsätzlich für jeden bei ihm eingegangenen Datensatz im Sinne des § 138n Absatz 2 Satz 1 AO

- eine DE-Registriernummer für die innerstaatliche Steuergestaltung und
- eine DE-Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung

zu und teilt diese Nummern dem mitteilenden Intermediär mit. Mit der Vergabe eigener Ordnungsmerkmale wird sichergestellt, dass Mitteilungen über grenzüberschreitende und innerstaatliche Steuergestaltungen gesondert übermittelt werden. Dies stellt sicher, dass ausschließlich Daten über grenzüberschreitende Steuergestaltungen an das sichere Zentralverzeichnis der Europäischen Union übermittelt und mit den betroffenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union ausgetauscht werden (vgl. § 7 Absatz 13 des EU-Amtshilfegesetzes).

#### Satz 2

Hat das Bundeszentralamt für Steuern der innerstaatlichen Steuergestaltung aufgrund der Mitteilung eines anderen Intermediärs oder Nutzers der innerstaatlichen Steuergestaltung bereits eine DE-Registriernummer zugewiesen und ist diese der mitteilenden Person bekannt, so hat sie dem Bundeszentralamt für Steuern im Datensatz nach § 138n Absatz 2 Satz 1 AO auch die bereits erteilte DE-Registriernummer mitzuteilen (§ 138n Absatz 4 Satz 4 AO).

#### Satz 3

Nach § 138n Absatz 4 Satz 3 AO hat die Zuweisung einer DE-Registriernummer für die innerstaatliche Steuergestaltung durch das Bundeszentralamt für Steuern zu unterbleiben, wenn die mitteilende Person im Datensatz an das Bundeszentralamt für Steuern nach § 138n Absatz 2 Satz 1 AO eine für dieselbe innerstaatliche Steuergestaltung bereits erteilte DE-Registriernummer angibt. Damit soll vermieden werden, dass für dieselbe Steuergestaltung mehrere DE-Registriernummern vergeben werden.

#### Satz 4

Nach § 138n Absatz 4 Satz 4 AO hat der Intermediär die vom Bundeszentralamt für Steuern zugewiesene DE-Registriernummer für die innerstaatliche Steuergestaltung (vgl. § 138n Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 AO) und die DE-Offenlegungsnummer für die eingegangene Mitteilung (vgl. § 138n Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 AO) unverzüglich dem Nutzer derselben innerstaatlichen Steuergestaltung mitzuteilen. Der Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung hat die DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer im Sinne von § 138n Absatz 4 Satz 1 AO in seiner Mitteilung nach § 138m Absatz 2 Satz 2 AO anzugeben, damit die vom Intermediär bereits mitgeteilten abstrakten Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 4 bis 8 AO und die nutzerbezogenen Angaben nach § 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2, 3 und 9 AO zusammenführen zu können.

#### Satz 5

Hat der mitteilende Intermediär in dem von ihm an das Bundeszentralamt für Steuern übermittelten Datensatz auch andere Intermediäre derselben innerstaatlichen Steuergestaltung benannt (vgl. § 138n Absatz 2 Satz 2 AO), so hat er diesen nach § 138n Absatz 4 Satz 5 AO die DE-Registriernummer nach Satz 1 Nummer 1 mitzuteilen.

#### Absatz 5

Grundsätzlich ist zu jeder innerstaatlichen Steuergestaltung ein eigenständiger Datensatz zu übermitteln, der alle Angaben des § 138n Absatz 2 Satz 1 AO enthält. Bei marktfähigen innerstaatlichen Steuergestaltungen hätte dies allerdings zur Folge, dass dem Bundeszentralamt für Steuern mitunter eine Vielzahl von Mitteilungen über dieselbe innerstaatlichen Steuergestaltung mit inhaltlich weitgehend identischen Angaben übermittelt werden müssten. Durch die Regelung des § 138n Absatz 5 AO soll daher – wie bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen durch die Regelung in § 138h AO – vermieden werden, dass der Intermediär einer marktfähigen Steuergestaltung für jeden neu hinzukommenden Nutzer nochmals einen vollständigen Datensatz im Sinne des § 138n Absatz 2 Satz 1 AO an das Bundeszentralamt für Steuern übermitteln muss.

Die insoweit für grenzüberschreitende Steuergestaltungen in § 138h AO enthaltenen Vereinfachungsregelungen werden daher in § 138n Absatz 5 AO auch für marktfähige innerstaatlichen Steuergestaltungen gem. § 138l Absatz 2 AO übernommen.

#### Satz 1

Satz 1 bestimmt, dass die Definition der marktfähigen Steuergestaltung des § 138h Absatz 1 AO auch für innerstaatliche Steuergestaltungen gilt. Eine innerstaatliche Steuergestaltung ist daher marktfähig, wenn sie konzipiert oder vermarktet wird, umsetzungsbereit ist oder zur Umsetzung bereitgestellt wird, ohne dass sie individuell angepasst (d.h. nicht maßgeschneidert) werden muss.

#### Satz 2

§ 138n Absatz 5 Satz 2 AO enthält eine Vereinfachungsregelung für marktfähige innerstaatlichen Steuergestaltungen, für die dem Bundeszentralamt für Steuern bereits ein vollständiger Datensatz im Sinne des § 138n Absatz 2 Satz 1 AO übermittelt worden ist. Der Intermediär ist in diesem Fall nur dazu verpflichtet, Änderungen hinsichtlich folgender Angaben zu ergänzen:

- Angaben zum Intermediär (§ 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 AO),
- Angaben zu neuen Nutzern derselben innerstaatlichen Steuergestaltung (§ 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO),

- Angaben zu verbundenen Unternehmen (§ 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO),
- das Datum des ersten Umsetzungsschrittes (hierzu gehört sowohl das Datum des ersten Umsetzungsschrittes der Gestaltung sowie das ggf. individuelle Datum des ersten Umsetzungsschrittes des Nutzers (§ 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 6 AO), und
- Abgaben zu weiteren betroffenen Personen (§ 138n Absatz 2 Satz 1 Nummer 9 AO).

Die Mitteilung i. S. d. § 138n Absatz 5 Satz 2 AO ist daher auf solche Fallgestaltungen beschränkt, die selbst eine neue Mitteilungspflicht auslösen. Insoweit wird durch § 138n Absatz 5 Satz 2 AO eine Vereinfachung dahingehend geschaffen, dass nur neue Informationen anstelle sämtlicher Informationen i.S.d. § 138n Absatz 2 AO mitzuteilen sind. Der Intermediär muss die Angaben nach § 138n Absatz 5 AO ferner nicht binnen zwei Monaten nach dem Eintritt des maßgebenden Ereignisses § 138n Absatz 1 Satz 2 AO im Hinblick auf die einzelne innerstaatliche Steuergestaltung vornehmen, sondern hat sie gesammelt innerhalb von 30 Tagen nach Ablauf des Kalendervierteljahres mitzuteilen, in dem die jeweils mitteilungspflichtigen Umstände eingetreten sind. Auch diese Frist ist etwas länger als die Aktualisierungsfrist bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach § 138h Absatz 2 AO und ist aus der Sicht des Gesetzgebers angemessen (vgl. auch Begründung zu § 138m Absatz 1 Satz 2 AO).

### Satz 3

Bei der Übermittlung der Aktualisierung sind die der innerstaatlichen Steuergestaltung zugewiesene DE-Registriernummer und die DE-Offenlegungsnummer anzugeben, damit die Datensätze entsprechend zusammengeführt werden können.

### Satz 4

Die Übermittlung der Aktualisierung an das Bundeszentralamt für Steuern hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu erfolgen (vgl. § 138n Absatz 1 Satz 1 AO).

### **Zu Nummer 14 (§ 194 Absatz 1a – neu –)**

Die Regelung steht im Zusammenhang mit der Einführung internationaler Risikobewertungsverfahren gemäß dem neuen § 89b AO.

Die Finanzbehörde bestimmt den Umfang der Außenprüfung nach pflichtgemäßem Ermessen. Durch Einfügen des Absatz 1a sollen auch Ergebnisse eines internationalen Risikobewertungsverfahrens in die Bestimmung des Umfangs einer Außenprüfung im Sinne des § 194 AO einbezogen werden.

Wurde für einen bestimmten Sachverhalt das Risiko eines endgültigen Steuerausfalls, einer Steuererstattung oder -vergütung oder einer nicht unbedeutenden Gewinnverlagerung durch das Ergebnis eines internationalen Risikobewertungsverfahrens nach § 89b AO als gering eingestuft, soll dies bei der Bestimmung des Umfangs der Außenprüfung für den betreffenden Besteuerungszeitraum berücksichtigt werden. Das bedeutet, dass die Entscheidung, ob und in welchem Umfang aufgrund der Erkenntnisse aus dem internationalen Risikoanalyseverfahren weitere Ermittlungen im Rahmen einer Außenprüfung unterbleiben, durch die Außenprüfungsstellen bei der Bestimmung des sachlichen Umfangs einer Außenprüfung getroffen wird. Allgemeine Leitlinien dafür, wie die Ergebnisse von internationalen Risikobewertungsverfahren bei der Bestimmung des Umfangs einer Außenprüfung berücksichtigt werden sollen, könnten im Rahmen untergesetzlicher Regelungen (etwa in der BpO oder in einem BMF-Schreiben) getroffen werden. Dabei besteht die Erwartung, dass in den meisten Fällen bei als gering eingestuftem Risiko der Umfang der Außenprüfung entsprechend reduziert werden wird. Es ist aber rechtlich nicht ausgeschlossen, z. B.

auch die im Rahmen eines Risikobewertungsverfahrens gemachten Angaben stichprobenartig im Rahmen einer Außenprüfung zu überprüfen.

### **Zu Nummer 15 (§ 230 Absatz 2)**

Durch das Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) war in § 230 AO ein neuer Absatz 2 angefügt worden. Die Änderung stellt klar, dass es sich bei dieser Regelung – anders als im Fall des Absatzes 1 – wie in den Fällen des § 171 AO um eine Ablaufhemmung der Verjährungsfrist handelt. Die Regelung zur Wirkung einer Hemmung der Verjährungsfrist in § 209 BGB ist auf die Ablaufhemmung deshalb nicht anzuwenden.

### **Zu Nummer 16 (§ 237 Absatz 6 – neu –)**

Nach aktueller Rechtslage werden von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche – anders als von der Vollziehung ausgesetzte Steueransprüche – bei einem Unterliegen des Steuerpflichtigen im Einspruchs- oder Klageverfahren nicht nach § 237 AO verzinst. Mit der Ergänzung des § 237 AO um einen neuen Absatz 6 wird der Anwendungsbereich des § 237 AO (Aussetzungszinsen) auf von der Vollziehung ausgesetzte Haftungsansprüche ausgeweitet, soweit der Haftung eine Steuerforderung oder die Rückforderung einer Steuervergütung zu Grunde liegen.

§ 237 AO gleicht den Zinsnachteil der Finanzverwaltung als Steuergläubiger und den Zinsvorteil des Steuerpflichtigen bei der Aussetzung der Vollziehung im außergerichtlichen oder gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren aus, soweit ein Einspruch oder eine Anfechtungsklage gegen einen Steuerbescheid, eine Steueranmeldung oder einen Verwaltungsakt, der einen Steuervergütungsbescheid aufhebt oder ändert, oder gegen eine Einspruchsentscheidung über einen dieser Verwaltungsakte endgültig keinen Erfolg gehabt hat.

Mit dem neuen Absatz 6 werden Haftungsbescheide künftig in den Anwendungsbereich des § 237 AO aufgenommen, soweit sich die Haftung auf Steuern und zurückzuzahlende Steuervergütungen erstreckt. Damit sind auch bei endgültig erfolgloser Anfechtung von Haftungsbescheiden Aussetzungszinsen zu zahlen, soweit die Vollziehung des Haftungsbescheids ausgesetzt wurde. Hierdurch wird ein Gleichklang mit von der Vollziehung ausgesetzten Steuerbescheiden hergestellt. Mit der Ergänzung des § 237 AO wird eine Empfehlung des Bundesrechnungshofes umgesetzt. Dieser hat zuletzt in seinen Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes unter Ziffer 37 empfohlen, die Verzinsungsregelung für ausgesetzte Steueransprüche auf Haftungsansprüche auszuweiten. Denn während nach § 234 AO gestundete Haftungsbeträge der Verzinsung unterliegen, konnte ein Haftungsschuldner im außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren gegen einen Haftungsbescheid durch Aussetzung der Vollziehung einen zinslosen Zahlungsaufschub erwirken. Diese Gestaltungsmöglichkeit wird mit der Neuregelung unterbunden.

### **Zu Nummer 17 (§ 379)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 379 Absatz 2)**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 379 Absatz 2 Nummer 1f)**

Die Mitteilungspflicht des Nutzers einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung bei der ergänzenden Mitteilung seiner nutzerbezogenen Angaben nach § 138f Absatz 6 Satz 1 und 2 AO wird im Tatbestand des § 379 Absatz 2 Nummer 1f AO ergänzt. Mit einem Bußgeld von bis zu 25 000 Euro kann dadurch auch der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung belegt werden, wenn er – nachdem die Verpflichtung zur Mitteilung seiner nutzerbezogenen Angaben nach § 138f Absatz 6 AO auf ihn übergegangen ist - vorsätzlich

oder leichtfertig seiner Verpflichtung zur Nachmeldung der nutzerbezogenen Daten nach § 138f Absatz 3 Satz 1 Nummer 2, 3, und 10 AO nicht nachkommt.

### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 379 Absatz 2 Nummer 1g)**

Bei der Änderung in der Nummer 1g handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Änderung des § 138k AO.

### **Zu Doppelbuchstabe cc (§ 379 Absatz 2 Nummer 1i)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Anfügung der neuen Nummern 1j und 1k in § 379 Absatz 2 AO.

### **Zu Doppelbuchstabe dd (§ 379 Absatz 2 Nummer 1j – neu – und 1k – neu –)**

Nach dem ergänzten § 379 Absatz 2 Nummer 1j und 1k und § 379 Absatz 5 AO kann mit einem Bußgeld von bis zu 10 000 Euro belegt werden, wer vorsätzlich oder leichtfertig

- als Intermediär entgegen § 138l Absatz 1, auch in Verbindung mit § 138m Absatz 1 Satz 1, § 138n Absatz 1 und 2 Satz 1 Nummer 1 bis 7 und 9 oder § 138n Absatz 5 Satz 2 und 3 AO eine Mitteilung über eine innerstaatliche Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig übermittelt,
- als Nutzer entgegen § 138l Absatz 1, auch in Verbindung mit § 138m Absatz 1 Satz 2 und Absatz 2 Satz 1 und 2, § 138n Absatz 1 und 2 Satz 1 Nummer 1 bis 7 und 9 oder § 138n Absatz 5 Satz 2 und 3 AO eine Mitteilung über eine innerstaatliche Steuergestaltung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig mitteilt,
- als Steuerpflichtiger entgegen § 138k Absatz 2 AO in der hiernach maßgeblichen Steuererklärung die Angabe der von ihm verwirklichten innerstaatlichen Steuergestaltung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.

Für die Ahndung von Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen gilt – wie auch bei Verstößen gegen die Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen – das Opportunitätsprinzip. Sofern sich zureichende tatsächliche Anhaltspunkte für eine durch den Bevollmächtigten des Nutzers im Sinne des § 80 AO als Intermediär begangene Verletzung der Mitteilungspflicht im Sinne des § 379 Absatz 2 Nummer 1j AO im Besteuerungsverfahren des Nutzers ergeben, deren Ermittlung der Finanzbehörde obliegt, ist das Bundeszentralamt für Steuern hierüber zu unterrichten. Das Bundeszentralamt für Steuern entscheidet nach pflichtgemäßem Ermessen, ob es die Ordnungswidrigkeit des Intermediärs verfolgt. Die ggf. erfolgende Ahndung der durch den Bevollmächtigten des Nutzers begangenen Ordnungswidrigkeit findet keine Berücksichtigung im Besteuerungsverfahren des Nutzers.

Die Ahndung von Verstößen gegen die Verpflichtung zur Angabe der innerstaatlichen Steuergestaltung in der Steuererklärung des Nutzers (§ 138k Absatz 2 AO) obliegt den für das Besteuerungsverfahren des Nutzers zuständigen Finanzbehörden.

### **Zu Buchstabe b (§ 379 Absatz 5)**

Durch die Aufnahme der neuen Nummern 1j und 1k in § 379 Absatz 2 AO und in Absatz 5 wird bestimmt, dass ein wegen Verstößen gegen die Mitteilungspflichten bei innerstaatlichen Steuergestaltungen festgesetztes Bußgeld pro Tat den Betrag von 10 000 Euro nicht übersteigen darf. Eine Begrenzung auf einen - im Vergleich zu Verstößen gegen die Mitteilungspflicht bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen - deutlich niedrigeren Rahmen ist aus der Sicht des Gesetzgebers an dieser Stelle geboten, da die Sachverhaltsaufklärung

bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen gegenüber rein innerstaatlichen Steuergestaltungen deutlich erschwert ist. Ein den Betrag von 10 000 Euro übersteigendes Bußgeld zur Ahndung von Verstößen gegen die Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen wäre aus der Sicht des Gesetzgebers daher nicht verhältnismäßig.

## **Zu Artikel 10 (Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2024])**

### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird aufgrund der Einfügung der neuen §§ 14a und 183a AO und der Umbenennung der §§ 183 und 267 AO angepasst.

### **Zu Nummer 2 (§ 2a)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 2a Absatz 3)**

Bei Benennung der Fundstelle der Datenschutz-Grundverordnung in Absatz 3 ist eine weitere amtliche Berichtigung anzugeben.

#### **Zu Buchstabe b (§ 2a Absatz 5 Nummer 2)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Wörter „rechtsfähige oder nicht rechtsfähige Personenvereinigungen“ werden in Absatz 5 Nummer 2 – ohne inhaltliche Änderung – durch das Wort „Personenvereinigungen“ ersetzt. Auf die Begründung des neuen § 14a AO wird verwiesen.

### **Zu Nummer 3 (§§ 14a und 14b – neu –)**

#### *§ 14a – neu –*

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Der neue § 14a enthält in Absatz 1 eine Legaldefinition des in der AO und den Steuergesetzen vielfach verwendeten Begriffs „Personenvereinigung“.

Personenvereinigungen sind im Zivilrecht alle Personenzusammenschlüsse zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks. Einige Personenvereinigungen haben als juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts Rechtspersönlichkeit, z. B. Körperschaften des öffentlichen Rechts, Kapitalgesellschaften (ausgenommen Ein-Personen-Kapitalgesellschaften), Genossenschaften und eingetragene Vereine.

Soweit in der AO und den Steuergesetzen „Personenvereinigungen“ genannt werden, soll es sich abweichend vom Zivilrecht wie bisher nur um Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit handeln.

Personenvereinigungen im Sinne des neuen § 14a AO sind teilweise rechtsfähig, zum Beispiel wirtschaftliche Vereine ohne Rechtspersönlichkeit, Gemeinschaften der Wohnungseigentümer sowie rechtsfähige Personengesellschaften. Absatz 2 enthält hierzu eine nicht abschließende Aufzählung. Soweit in der AO oder den Steuergesetzen „rechtsfähige Personengesellschaften“ genannt werden, sind damit neben den rechtsfähigen Personengesellschaften im Sinne des § 705 BGB (unabhängig von einer Eintragung in das Gesellschaftsregister nach § 707 BGB) Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, Partenreedereien und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen gemeint.

Soweit in der AO oder den Steuergesetzen „rechtsfähige Personenvereinigungen“ genannt werden, sind damit neben den vorgenannten wirtschaftlichen Vereinen ohne Rechtspersönlichkeit die rechtsfähigen Personengesellschaften und Gemeinschaften der Wohnungseigentümer gemeint.

Daneben existieren auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen, wie zum Beispiel Bruchteilsgemeinschaften, Gütergemeinschaften und Erbengemeinschaften. Absatz 3 enthält hierzu eine nicht abschließende Aufzählung. Auch sie sind Personenvereinigungen im Sinne des neuen § 14a AO.

Nicht rechtsfähige Personengesellschaften (§ 740 BGB) wie zum Beispiel Innengesellschaften oder stille Gesellschaften sind zivilrechtlich keine Personenvereinigung, sondern nur ein Schuldverhältnis. Auf nicht rechtsfähige Personengesellschaften (§ 740 BGB) sind nach Absatz 4 im Besteuerungsverfahren die für nicht rechtsfähige Personenvereinigungen geltenden Vorschriften (mit Ausnahme von § 267 Absatz 1 Satz 1 AO) sinngemäß anzuwenden.

#### *§ 14b – neu –*

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Soweit eine Körperschaft mit Sitz im Ausland und Ort der Geschäftsleitung im Inland nach den Steuergesetzen selbst Steuerschuldner ist (z. B. bei der Körperschaftsteuer, der Gewerbesteuer und der Umsatzsteuer), soll sie nach Absatz 1 ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Einordnung in Deutschland (sogenannte Sitzstaatstheorie) selbst Inhaltsadressat von diesbezüglichen Verwaltungsakten sein. Die Regelung ist an § 8 Absatz 1 Satz 4 KStG angelehnt.

Nach Absatz 2 soll eine Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 hinsichtlich der gesetzlichen Vertretung und Handlungsfähigkeit im Besteuerungsverfahren wie eine vergleichbare inländische Körperschaft behandelt werden.

Für die Vollstreckung der von einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 geschuldeten Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis soll nach Absatz 3 ein an sie gerichteter Verwaltungsakt genügen. Diese Regelung ist an § 267 AO angelehnt.

Die Haftung der Anteilseigner einer Körperschaft im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 für von dieser Körperschaft geschuldete Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis soll sich nach Absatz 4 nicht nach dem Recht des Sitzstaates der Körperschaft richten, sondern wie bei einer Offenen Handelsgesellschaft (vgl. § 105 Absatz 1 HGB) unbeschränkt sein. Diese Regelung ist an die zivilrechtliche Sitztheorie angelehnt.

#### **Zu Nummer 4 (§ 31a Absatz 2 Satz 2)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch Artikel 25 des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) war in § 31a Absatz 1 AO ein neuer Satz 2 angefügt worden. Durch die Änderung von § 31a Absatz 2 Satz 2 AO wird die dortige Verweisung hieran redaktionell angepasst.



## **Zu Nummer 5 (§ 34)**

### **Zu Buchstabe a (§ 34 Absatz 1 Satz 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Die Vorschrift bestimmt bislang, dass die gesetzlichen Vertreter natürlicher und juristischer Personen und die Geschäftsführer von nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und Vermögensmassen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen haben. Der ab dem 1. Januar 2024 geltende § 720 BGB trennt die Befugnis zur Vertretung der – dann rechtsfähigen – Personengesellschaft von der Befugnis zu ihrer Geschäftsführung (vgl. § 715 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung). Die gesetzliche Vertretung der rechtsfähigen Personengesellschaft bestimmt sich dann nach § 720 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung.

Die Neufassung der Vorschrift trägt diesen Rechtsänderungen Rechnung. Künftig haben die gesetzlichen Vertreter rechtsfähiger Personenvereinigungen deren steuerliche Pflichten zu erfüllen, nicht mehr deren Geschäftsführer. Die steuerlichen Pflichten von Vermögensmassen haben weiterhin deren Geschäftsführer zu erfüllen.

### **Zu Buchstabe b (§ 34 Absatz 2 Satz 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Neufassung von Absatz 1 Satz 1. Die Regelung gilt nun ausnahmslos für alle nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (vgl. § 14a Absatz 3 AO – neu –).

## **Zu Nummer 6 (§ 39 Absatz 2 Nummer 2)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Bei der nicht rechtsfähigen Personengesellschaft wurde zugleich klargestellt, dass sie über kein Vermögen verfügt (§ 740 Absatz 1 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), was auch ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen der Gesellschafter ausschließt. Das Gesamthandsprinzip mit seiner Aufgabe, das Gesellschaftsvermögen dauerhaft für den vereinbarten Gesellschaftszweck zu sichern und gegen den Zugriff von Privatgläubigern abzuschotten, hat damit auf dem Gebiet des Gesellschaftsrechts ausgedient.

Bei der Besteuerung nach dem Einkommen ist das Gesamthandsprinzip weiterhin zu beachten. Nach Satz 1 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO werden Wirtschaftsgüter, die einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, ungeachtet der neuen Zivilrechtslage den Beteiligten oder Gesellschaftern (wie bisher) anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist.

Satz 2 der neuen Fassung von § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO bestimmt ergänzend, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten.

## **Zu Nummer 7 (§ 60b)**

Ziel der Regelungen ist es, dass das Bundeszentralamt für Steuern ein Zuwendungsempfängerregister aufbaut, in dem sämtliche steuerbegünstigte Zuwendungsempfänger nach §§ 10b sowie 34g EStG erfasst werden. Diese sollen auch öffentlich einsehbar sein. Da auf das Zuwendungsempfängerregister zukünftig ein digitales Spendenabzugsverfahren aufgebaut werden soll, ist es zwingend notwendig, dass alle Zuwendungsempfänger, die Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV ausstellen dürfen, in dem Register erfasst werden. Zumindest vom Wortlaut der Norm sind bisher nicht alle Zuwendungsempfänger erfasst. Klarstellende Gesetzesänderungen beseitigen die bei der technischen Umsetzung des Zuwendungsempfängerregisters aufgetretenen Zweifelsfragen. Weiterhin erhalten im Register geführte Zuwendungsempfänger die Möglichkeit, Kontoverbindungen bei Banken, Kreditinstituten und Bezahl Dienstleistern ins Register neu einzutragen oder zu ändern.

### **Zu Buchstabe a (§ 60b Absatz 1)**

Mit der gesetzlichen Klarstellung werden nunmehr alle begünstigten Zuwendungsempfänger nach § 10b Absatz 1 Satz 2 sowie § 34g EStG von der Legaldefinition des Registers erfasst.

### **Zu Buchstabe b (§ 60b Absatz 2)**

Die rechtlichen Redundanzen der Absätze 1 und 2 sind bereinigt: Absatz 1 enthält die Legaldefinition des Registers. Absatz 2 legt mit dem Sonderausgabenabzug den gesetzlichen Zweck der Speicherung ausdrücklich fest. Die Einfügung „automatisiert“ sichert den Austausch über digitale Anwendungen.

#### *Nummern 2 und 3*

Da nicht nur Körperschaften, sondern auch juristische Personen des öffentlichen Rechts unter die Regelung fallen, wurde der Begriff in den Nummern 2 und 3 gestrichen.

#### *Nummern 4, 5 – neu –, 6 – neu – und 7 – neu –*

Die bisherige Nummer 4 des § 60b Absatz 2 AO wird in die Nummern 4, 5, 6, und 7 aufgeteilt. Dabei wird unterschieden, ob der Zuwendungsempfänger einen nach den §§ 52 bis 54 AO begünstigten Zweck verfolgt (nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes begünstigte Körperschaften) oder eine Partei, eine Wählervereinigung oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Die Nummern schließen sich dabei gegenseitig aus.

#### *Nummer 8 – neu –*

Es handelt sich um eine Klarstellungsregelung, da insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern bei ausländischen Körperschaften zuständig sein kann.

#### *Nummer 9 – neu –*

Die Neuregelung dient der Anpassung an den Wortlaut des § 63 Absatz 5.

Die Speicherung des Datums des Freistellungsbescheids, der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Feststellungsbescheids nach Nummer 9 des § 60b Absatz 2 AO kann nur bei steuerbegünstigten Körperschaften nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erfolgen. Bei anderen begünstigten Zuwendungsempfängern ist eine Speicherung dieser Information nicht möglich, weil sie derartige Bescheide nicht erhalten.

#### *Nummer 10 – neu –*

Die Neuregelung dient der Ergänzung um weitere Formen von Kontoverbindungen.

#### **Zu Buchstabe c (§ 60b Absatz 3)**

Es handelt sich um eine gesetzliche Klarstellung, da insbesondere das Bundeszentralamt für Steuern bei ausländischen Körperschaften zuständig sein kann.

#### **Zu Buchstabe d (§ 60b Absatz 5 – neu –)**

Der neue Absatz 5 ermöglicht den im Register geführten Zuwendungsempfängern die Kontoverbindung im Zuwendungsempfängerregister selbst und direkt beim Bundeszentralamt für Steuern zu ändern bzw. zu ergänzen.

#### **Zu Nummer 8 (§ 79 Absatz 1 Nummer 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Die Vorschrift wird an die Rechtsänderungen durch das MoPeG und die damit verbundene Neufassung von § 34 Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 Satz 1 AO angepasst. Personenvereinigungen (vgl. den neuen § 14a AO) und Vermögensmassen sind – seien sie rechtsfähig oder nicht – nicht selbst handlungsfähig. § 79 Absatz 1 Nummer 3 AO bestimmt für diese Fälle nun, dass sie durch die in § 34 AO bezeichneten Personen (gesetzliche Vertreter, Geschäftsführer, Vermögensverwalter, Mitglieder, Gesellschafter oder Gemeinschaftler) zur aktiven oder passiven Vornahme von Verfahrenshandlungen im Besteuerungsverfahren fähig sind.

#### **Zu Nummer 9 (§ 93)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4a)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO – neu –) angepasst.

##### **Zu Buchstabe b (§ 93 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4b)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch Artikel 3 des Gesetzes zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Modernisierung des Steuerverfahrensrechts vom 20. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2730) war in § 93 Absatz 7 Satz 1 AO nach Nummer 4b eine neue Nummer 4c eingefügt worden. Die Änderung beseitigt einen dabei unterlaufenen redaktionellen Fehler.

##### **Zu Buchstabe c (§ 97 Absatz 7 Satz 1 Nummer 4d – neu –)**

Die gesetzliche Berechtigung für das BZSt einen Kontenabruf durchzuführen, falls ein im Register Geführter eine Kontoverbindung ändern oder ergänzen möchte, sichert den korrekten Informationsstand des Zuwendungsempfängerregisters.

## **Zu Nummer 10 (§ 138)**

### **Zu Buchstabe a (§ 138 Absatz 1 Satz 5 – neu –)**

Unternehmer, die ihren Wohnsitz, ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung außerhalb des Geltungsbereiches der Abgabenordnung haben, unterliegen bislang nicht der Anzeigepflicht nach § 138 Absatz 1 AO. Daher gilt für sie auch nicht die Auskunftspflicht nach § 138 Absatz 1b AO.

Um die umsatzsteuerliche Erfassung dieser Unternehmer zu verbessern, werden sie nach dem neuen Satz 5 verpflichtet, die Aufnahme einer im Geltungsbereich des Gesetzes umsatzsteuerbaren Tätigkeit dem nach der Umsatzsteuer-Zuständigkeitsverordnung zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Unternehmer, die die besonderen Besteuerungsverfahren nach den §§ 18i bis 18k UStG anwenden, werden aus unionsrechtlichen Gründen von der Anzeigepflicht ausgenommen.

### **Zu Buchstabe b (§ 138 Absatz 1b Satz 4 – neu –)**

Steuerpflichtige, die nicht natürliche Personen sind, haben nach § 137 Absatz 1 AO dem nach § 20 AO zuständigen Finanzamt und den für die Erhebung der Realsteuern zuständigen Gemeinden die Umstände anzuzeigen, die für die steuerliche Erfassung von Bedeutung sind, insbesondere die Gründung, den Erwerb der Rechtsfähigkeit, die Änderung der Rechtsform, die Verlegung der Geschäftsleitung oder des Sitzes und die Auflösung. Diese Anzeigepflicht besteht unabhängig von der Anzeigepflicht nach § 138 Absatz 1 AO. Liegen die Voraussetzungen des § 138 Absatz 1 AO nicht vor, gilt auch die ergänzende Auskunftspflicht nach dessen Absatz 1b nicht.

Besondere Bedeutung hat dies für Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften Bund und Länder. Soweit solche Organisationseinheiten durch ihr Handeln eine umsatzsteuerliche Erklärungspflicht begründen, obliegen ihnen für die Umsatzbesteuerung alle steuerlichen Rechte und Pflichten. Sie treten im Besteuerungsverfahren insoweit an die Stelle der Gebietskörperschaft (§ 18 Absatz 4f UStG).

Um die umsatzsteuerliche Erfassung dieser Organisationseinheiten und anderer in § 137 AO erfasster Steuerpflichtigen zu verbessern, für die § 138 Absatz 1 AO nicht gilt, gelten die Auskunftspflichten nach § 138 Absatz 1b Satz 1 bis 3 AO für sie nach dem neuen Satz 5 entsprechend.

### **Zu Buchstabe c (§ 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO – neu –) angepasst.

### **Zu Buchstabe d (§ 138 Absatz 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft, Körperschaft, Personenvereinigung“ durch die Wörter „Körperschaft, Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO – neu –) angepasst.

### **Zu Nummer 11 (§ 138d Absatz 5)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft, Gemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO – neu –) angepasst.

### **Zu Nummer 12 (§ 138l Absatz 4)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft, Gemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO – neu –) angepasst.

### **Zu Nummer 13 (§ 139c)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 139c Absatz 5 Nummer 11)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Mit dem MoPeG wurde die Möglichkeit geschaffen, dass sich rechtsfähige Personengesellschaften in das neue Gesellschaftsregister eintragen lassen können (vgl. §§ 706 bis 707d BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung). Dem trägt die Neufassung der Regelung Rechnung.

#### **Zu Buchstabe b (§ 139c Absatz 6a)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Nach § 2 Absatz 5 Satz 4 des Onlinezugangsgesetzes (OZG) können juristische Personen, Vereinigungen, denen ein Recht zustehen kann, natürliche Personen, die gewerblich oder beruflich tätig sind, oder Behörden sich ein Organisationskonto einrichten lassen. § 139c Absatz 6a AO erfasste bislang alle Personengesellschaften. Aufgrund der Neuregelungen des Rechts der Personengesellschaften ab dem 1. Januar 2024 wird die Regelung auf „rechtsfähige Personengesellschaften“ beschränkt, da nicht rechtsfähigen Personengesellschaften selbst kein Recht zustehen kann.

### **Zu Nummer 14 (§ 141)**

#### **Zu Buchstabe a und Buchstabe b (§ 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 4 und 5)**

Die Anhebung dient der allgemeinen inflationsbedingten Anpassung. Mit der vorliegenden Anhebung werden die Schwellenwerte für den Umsatz und Gewinn um rund 17 Prozent erhöht. Durch diese signifikante Erhöhung wird auch eine größere Anzahl kleinerer Unternehmen von der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht befreit und damit von unnötiger Bürokratie entlastet und die wirtschaftliche Dynamik der mittelständischen Wirtschaft unterstützt.

Vor dem Hintergrund der Abschaffung der Wirtschaftswerte zum 1. Januar 2025 wird eine Erhöhung des Schwellenwertes des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 AO nicht erfolgen.

### **Zu Nummer 15 (§ 146a Absatz 3 Satz 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung aufgrund des Organisationserlasses des Bundeskanzlers vom 8. Dezember 2021.

### **Zu Nummer 16 (§ 147a)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 147a Absatz 1)**

Mit dem vorliegenden Vorschlag wird der Schwellenwert für Überschusseinkünfte um 20 Prozent erhöht. Durch diese signifikante Erhöhung wird eine größere Anzahl Steuerpflichtiger von der steuerlichen Aufbewahrungspflicht befreit und damit von unnötiger Bürokratie entlastet.

#### **Zu Buchstabe b (§ 147a Absatz 2 Satz 3)**

Hierbei handelt es sich um eine Korrektur eines Verweisfehlers aufgrund der Änderung des § 147 Absatz 3 AO durch Artikel 2 des Zweiten Bürokratieentlastungsgesetzes vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2143).

### **Zu Nummer 17 (§ 152 Absatz 4 Satz 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Die Vorschrift bestimmt derzeit, dass der Verspätungszuschlag in Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO vorrangig gegen die nach § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4 AO erklärungsspflichtigen Personen festzusetzen ist.

Im Interesse der Verfahrensvereinfachung soll die Erklärungspflicht bei rechtsfähigen Personenvereinigungen dieser Vereinigung selbst obliegen. Folgerichtig soll die erklärungs-pflichtige rechtsfähige Personenvereinigung auch vorrangig für den Verspätungszuschlag in Anspruch genommen werden. Bei rechtsfähige Personenvereinigungen ergibt sich damit im Hinblick auf die Erklärungspflicht und die an die Verletzung dieser Pflicht anknüpfende Festsetzung von Verspätungszuschlägen eine Gleichbehandlung zwischen Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet (z. B. Umsatzsteuer und Gewerbesteuer), und den einheitlichen und gesonderten festzustellenden Einkünften und damit zusammenhängenden Besteuerungsgrundlagen.

### **Zu Nummer 18 (§ 181)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Nummer 1 bestimmt derzeit, dass in den Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO jeder Feststellungsbeteiligte erklärungs-pflichtig ist, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist. Nach § 181 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 AO sind in diesen Fällen auch die in § 34 AO bezeichneten Personen erklärungs-pflichtig.

Im Interesse der Verfahrensvereinfachung soll die Erklärungspflicht bei rechtsfähigen Personenvereinigungen vorrangig dieser Vereinigung und nur nachrangig jedem Feststellungsbeteiligten obliegen, dem ein Anteil an den einkommensteuerpflichtigen oder körperschaftsteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen ist. Im Ergebnis ergibt sich damit bei der Erklärungspflicht und bei der daran anknüpfenden Festsetzung von Verspätungszuschlägen

(§ 152 AO) im Fall rechtsfähiger Personenvereinigungen eine Gleichbehandlung zwischen den Steuern, die die Personenvereinigung selbst schuldet (z. B. Umsatzsteuer und Gewerbesteuer), und den einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte und damit zusammenhängenden Besteuerungsgrundlagen.

#### **Zu Buchstabe b (§ 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 4)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Da die gesetzlichen Vertreter rechtsfähiger Personenvereinigungen deren steuerliche Pflichten, also auch die Feststellungserklärungspflicht nach Nummer 1, zu erfüllen haben, wird der Anwendungsbereich von Nummer 4 auf nicht rechtsfähige Personenvereinigungen begrenzt.

#### **Zu Nummer 19 (§ 183 (Bekanntgabe bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gegenüber rechtsfähigen Personenvereinigungen))**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Nach § 179 Absatz 2 Satz 2 AO wird eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gegenüber mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen, wenn dies gesetzlich bestimmt ist oder der Gegenstand der Feststellung mehreren Personen zuzurechnen ist. Zur Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwands sollen Verwaltungsakte und Mitteilungen, die nach der AO oder den Steuergesetzen mit der einheitlichen Feststellung zusammenhängen, grundsätzlich nicht allen Feststellungsbeteiligten, sondern regelmäßig nur einem Empfangsbevollmächtigten – allerdings mit Wirkung für und gegen die Feststellungsbeteiligten – bekannt gegeben werden. Dies erfasst neben der Bekanntgabe von Feststellungsbescheiden auch alle anderen mit der Feststellung zusammenhängenden Verwaltungsakte und Mitteilungen, wie z. B. bei der Entscheidung über einen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid oder der Entscheidung über eine Änderung des Feststellungsbescheids außerhalb des Einspruchsverfahrens.

Nach § 183 Absatz 1 Satz 1 AO in der bislang geltenden Fassung (zur Änderung mit Wirkung ab 1. Januar 2024 siehe Nummer 20) sollen die Feststellungsbeteiligten hierzu einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen. Sofern von den Feststellungsbeteiligten kein gemeinsamer Empfangsbevollmächtigter bestellt wurde, gilt nach § 183 Absatz 1 Satz 2 AO in der bislang geltenden Fassung kraft Gesetzes ein zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder ein zur Verwaltung des Feststellungsgegenstands Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter. Wenn die Feststellungsbeteiligten von sich aus keinen Empfangsbevollmächtigten bestellt haben und auch kein gesetzlich fingierter Empfangsbevollmächtigter existiert, soll das für die Feststellung zuständige Finanzamt die Beteiligten zur Benennung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten auffordern (§ 183 Absatz 1 Satz 3 AO in der bislang geltenden Fassung).

Aufgrund der Neuregelungen des Rechts der Personengesellschaften durch das MoPeG soll im neugefassten § 183 Absatz 1 Satz 1 AO bei rechtsfähigen Personenvereinigungen abweichend vom bisherigen Recht bestimmt werden, dass alle Verwaltungsakte und Mitteilungen, die mit dem Feststellungsverfahren als solches und mit einem sich möglicherweise anschließenden Verfahren über einen Einspruch zusammenhängen, der rechtsfähigen Personenvereinigung in Vertretung der Feststellungsbeteiligten bekannt zu geben sind. Der Bestimmung eines gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bedarf es in diesen Fällen nicht mehr. Diese Neuregelung ergänzt die Rechtsänderungen zur Feststellungserklärungspflicht (vgl. Nummer 18: Änderung des § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 AO) und zum Verspätungszuschlag bei einheitlichen Feststellungen (vgl. Nummer 17: Änderung des § 152 Absatz 4 Satz 3 AO). Durch die Neuregelung ergibt sich damit für rechtsfähige

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

§ 183 Absatz 1 Satz 2 AO – neu – entspricht dem geltenden Recht (§ 183 Absatz 1 Satz 5 AO in der bislang geltenden Fassung).

§ 183 Absatz 2 AO – neu – regelt in Anlehnung an das bislang geltende Recht (§ 183 Absatz 2 Satz 1 AO in der bislang geltenden Fassung), in welchen Fällen die Bekanntgabe der Verwaltungsakte und Mitteilungen, die mit dem Feststellungsverfahren und dem anschließenden Verfahren über einen Einspruch zusammenhängen, ausschließlich an die rechtsfähige Personenvereinigung nicht zulässig ist:

- Nach Satz 1 Nummer 1 ist die Bekanntgabe an die Personenvereinigung unzulässig, wenn der Finanzbehörde bekannt ist oder bekannt sein muss, dass die Personenvereinigung nicht mehr besteht (dann wäre die Bekanntgabe unwirksam) oder ihre zivilrechtliche Rechtsfähigkeit verloren hat (dann ist § 183a AO anzuwenden).
- Nach Satz 1 Nummer 2 ist die Bekanntgabe an die Personenvereinigung unzulässig, soweit ein Feststellungsbeteiligter der Bekanntgabe an die Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen ihn widersprochen hat, weil er aus dieser Personenvereinigung ausgeschieden ist oder weil zwischen den Feststellungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen. Ein solcher Widerspruch wird der Finanzbehörde gegenüber nach Satz 2 aber erst wirksam, wenn er ihr zugeht.

§ 183 Absatz 3 AO – neu – regelt in Anlehnung an das bislang geltende Recht (§ 183 Absatz 2 Satz 2 und 3 AO in der bislang geltenden Fassung), welche Besteuerungsgrundlagen einem Feststellungsbeteiligten im Fall der Einzelbekanntgabe nach Absatz 2 Satz 1 bekanntzugeben sind.

### **Zu Nummer 20 (§ 183a – neu –)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Weil der neugefasste § 183 AO nur die Bekanntgabe von Verwaltungsakten und Mitteilungen im einheitlichen Feststellungsverfahren für rechtsfähige Personenvereinigungen – und dabei auch abweichend vom bisherigen Recht – regelt, wird der Anwendungsbereich des bisherigen § 183 AO im neuen § 183a AO auf die übrigen Fälle der einheitlichen Feststellung beschränkt.

Abweichend von der bis 31. Dezember 2023 geltenden Fassung des § 183 Absatz 1 AO wird in § 183a AO – neu – allerdings auf die gesetzliche Fiktion eines zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten oder eines zur Verwaltung des Gegenstands der Feststellung Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter (bisheriger Satz 2) verzichtet. Für die hier bislang geregelten Fälle greift künftig im Wesentlichen § 183 AO – neu –.

§ 183a Absatz 2 Satz 1 AO – neu – entspricht weitgehend dem § 183 Absatz 2 Satz 1 AO in der bislang geltenden Fassung, hinzu kommt lediglich der Fall, dass die Personenvereinigung rechtsfähig (und damit § 183 AO – neu – einschlägig) geworden ist.

Satz 2 und 3 des § 183a Absatz 2 AO – neu – entsprechen weitestgehend § 183 Absatz 3 AO in der bislang geltenden Fassung. Neu ist in Satz 3, dass zur Klarstellung auch der Widerspruch gegen die Bekanntgabe an den gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten nach Satz 2 erfasst wird. Eine materielle Änderung ist damit nicht verbunden.



§ 183a Absatz 3 AO – neu – verweist zur Rechtsverschlinkung inhaltlich auf § 183 Absatz 3 AO – neu – und enthält materiell keine Änderungen gegenüber § 183 Absatz 2 Satz 2 und 3 AO in der bislang geltenden Fassung.

Die Regelung des § 183 Absatz 4 AO in der bislang geltenden Fassung ist nun ohne Änderungen in § 183a Absatz 4 AO – neu – enthalten.

### **Zu Nummer 21 (§ 267)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Die Überschrift wird an den erweiterten Umfang der Vorschrift angepasst.

Die Vorschrift regelt bislang die Vollstreckung steuerlicher Forderungen bei nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen (ausgenommen Innengesellschaften wie insbesondere typische oder atypische stille Gesellschaften). Diese Regelung ist mit unverändertem Inhalt nunmehr Absatz 1. Für nicht rechtsfähige Gesellschaften (§ 740 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) gilt die Regelung auch künftig nicht, auch nicht entsprechend (vgl. § 14a Absatz 4 AO – neu –).

Der neue Absatz 2 bestimmt, dass die Vollstreckung in das Vermögen einer rechtsfähigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Sinne von § 705 Absatz 2 BGB zulässig ist, wenn bereits ein vollstreckungsfähiger Verwaltungsakt gegen die Personenvereinigung vor der Erlangung ihrer Rechtsfähigkeit ergangen ist. Dies betrifft die Fälle, in denen ein vollstreckbarer Verwaltungsakt bis zum 1. Januar 2024 ergangen ist. Von dieser Regelung sollen auch die Fälle erfasst werden, in denen eine nach den Verhältnissen zum 1. Januar 2024 nicht rechtsfähige Personenvereinigung später durch Teilnahme am Rechtsverkehr Rechtsfähigkeit erlangt.

### **Zu Nummer 22 (§ 284 Absatz 1 Satz 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Der Vollstreckungsschuldner muss nach § 284 AO der Vollstreckungsbehörde auf deren Verlangen für die Vollstreckung einer Forderung Auskunft über sein Vermögen erteilen, wenn er die Forderung nicht binnen zwei Wochen begleicht, nachdem ihn die Vollstreckungsbehörde unter Hinweis auf die Verpflichtung zur Abgabe der Vermögensauskunft zur Zahlung aufgefordert hat. Handelt es sich bei dem Vollstreckungsschuldner um eine juristische Person oder um eine rechtsfähige Personenvereinigung, so hat er seine Firma oder seinen Namen, die Nummer des Registerblatts im Handelsregister und seinen Sitz anzugeben (§ 284 Absatz 1 Satz 3 AO).

Mit dem MoPeG wurde die Möglichkeit geschaffen, dass sich rechtsfähige Personengesellschaften in das neue Gesellschaftsregister eintragen lassen können (vgl. §§ 706 bis 707d BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung). Dem trägt die Neufassung der Regelung Rechnung.

### **Zu Nummer 23 (§ 352)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Die Vorschrift regelt wie bisher im Interesse der Verwaltungsvereinfachung, wer gegen Bescheide über eine einheitliche und gesonderte Feststellung Einspruch einlegen kann. In

Abhängigkeit von der Rechtsfähigkeit der Personenvereinigung wird diese Einspruchsbe-  
fugnis wie folgt neu geregelt:

*Rechtsfähige Personenvereinigungen:*

- In diesen Fällen ist nach Nummer 1 Buchstabe a grundsätzlich allein die Personenver-  
einigung einspruchsbefugt, nicht mehr wie bisher der zur Vertretung berufene Ge-  
schäftsführer.
- Besteht die rechtsfähige Personenvereinigung nicht mehr (steuerliche Vollbeendi-  
gung), ist nach Nummer 1 Buchstabe b jeder Gesellschafter oder Gemeinschaftler ein-  
spruchsbefugt, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen  
hätte. Dies entspricht im Grundsatz der bislang in § 352 Absatz 1 Nummer 2 AO ent-  
haltenen Regelung.
- Soweit nach § 183 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO – neu – eine Einzelbekanntgabe des  
Feststellungsbescheids erfolgt ist oder zu erfolgen hätte, weil ein Feststellungsbeteilig-  
ter aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder weil zwischen den Feststel-  
lungsbeteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen, ist nach Nummer 3  
dieser Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte einspruchsbefugt. Dies gilt  
auch dann, wenn der Feststellungsbescheid nach § 183 Absatz 2 Satz 2 AO – neu –  
mangels Widerspruchs der Personenvereinigung mit Wirkung für und gegen diesen  
Feststellungsbeteiligten bekanntgegeben worden ist.

*Sonstige Fälle einheitlicher Feststellungen* (insbesondere nicht rechtsfähige Personenver-  
einigungen sowie Feststellungen nach der Verordnung zu § 180 Abs. 2 AO):

- In diesen Fällen ist nach Nummer 2 Buchstabe a – wie bisher – grundsätzlich allein die  
in Absatz 2 bezeichnete Person (Einspruchsbevollmächtigter) einspruchsbefugt.
- Nummer 2 Buchstabe b nimmt die Regelung des bisherigen § 352 Absatz 1 Nummer 2  
AO auf: ist kein Einspruchsbefugter nach Absatz 2 vorhanden, ist jeder Gesellschafter,  
Gemeinschaftler oder Mitberechtigte einspruchsbefugt, gegen den der Feststellungs-  
bescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte.
- Soweit nach § 183a Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 AO eine Einzelbekanntgabe des Fest-  
stellungsbescheids erfolgt ist oder zu erfolgen hätte, weil ein Feststellungsbeteiligter  
aus der Personenvereinigung ausgeschieden ist oder weil zwischen den Feststellungs-  
beteiligten ernstliche Meinungsverschiedenheiten bestehen, ist nach Nummer 3 dieser  
Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte einspruchsbefugt. Dies gilt auch  
dann, wenn der Feststellungsbescheid nach § 183a Absatz 2 Satz 2 AO – neu – man-  
gels Widerspruchs dem Empfangsbevollmächtigten nach § 183a Absatz 1 Satz 1 AO  
– neu - auch mit Wirkung für und gegen diesen Feststellungsbeteiligten bekanntgege-  
ben worden ist.

Absatz 1 Nummer 4 und 5 entsprechen den bisherigen Regelungen in § 352 Absatz 1 Num-  
mer 4 und 5 AO und gelten sowohl bei rechtsfähigen Personenvereinigungen als auch bei  
nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen und sonstigen Fällen einer gesonderten und  
einheitlichen Feststellung.

§ 352 Absatz 2 AO – neu – entspricht weitestgehend dem bisher geltenden Recht, er wird  
lediglich an den neuen § 183a Absatz 1 AO und § 352 Absatz 1 AO angepasst.

**Zu Artikel 11 (Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2025])**

*§ 183a Absatz 4*

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Durch Artikel 5 Nummer 5 des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) sollen in § 183 Absatz 4 AO mit Wirkung ab 1. Januar 2025 die Wörter „den Einheitswert oder“ gestrichen werden. Da der bisherige § 183 AO durch den neuen § 183a AO (vgl. Artikel 10 Nummer 20) ersetzt wird, ginge der noch nicht in Kraft getretene Änderungsbefehl in Artikel 5 Nummer 5 des Grundsteuer-Reformgesetzes ins Leere. Er wird durch Artikel 2 dieses Gesetzes – ebenfalls mit Inkrafttreten am 1. Januar 2025 – in angepasster Fassung ersetzt. Artikel 5 Nummer 5 des Grundsteuer-Reformgesetzes ist im Interesse der Rechtsklarheit zugleich zu streichen (vgl. Artikel 42 Absatz 2 dieses Gesetzes).

## **Zu Artikel 12 (Weitere Änderung der Abgabenordnung [1.1.2027])**

### § 146a Absatz 4

Im Rahmen der ersten Prüfungen und Nachschauen von elektronischen Aufzeichnungssystemen hat sich ergeben, dass nicht unbedingt jedes einzelne Aufzeichnungssystem gemeldet werden muss, sondern eine Meldung der jeweils genutzten zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen (TSE) ausreichend ist. Aufgrund dessen kann der Kranz der zu meldenden Daten reduziert werden. Auch ist es zulässig, dass mehrere elektronische Aufzeichnungssysteme eine TSE gemeinsam nutzen. Dadurch kann auch die Anzahl der Meldungen reduziert werden, da nicht mehr jedes einzelne elektronische Aufzeichnungssystem gemeldet werden muss, sondern nur noch die TSE. Dem zuständigen Finanzamt ist künftig nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung mitzuteilen, wenn aufzeichnungspflichtige Geschäftsvorfälle oder andere Vorgänge mit Hilfe eines elektronischen Aufzeichnungssystems erfasst werden.

#### *Satz 1*

Die bisherigen Nummern 4 und 5 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO entfallen, da zukünftig nicht mehr jedes einzelne elektronische Aufzeichnungssystem gemeldet werden muss.

#### *Nummer 1*

Die Nummer entspricht der bisherigen Nummer 1 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO.

#### *Nummer 2*

Die Nummer 2 wird neu eingefügt. Hierbei handelt es sich um eine Angabe zur besseren Prüfung von Systemen. Dadurch, dass der Finanzverwaltung bekannt ist, an welcher Betriebsstätte die jeweilige TSE eingesetzt ist, kann eine zielgenauere Prüfung und Risikoeinschätzung erfolgen.

#### *Nummer 3*

Die Nummer entspricht der bisherigen Nummer 2 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO.

#### *Nummer 4*

Die Nummer 4 ersetzt die bisherige Nummer 6 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO. Zukünftig muss nicht mehr die Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems sondern nur noch die Seriennummer der TSE gemäß Tz. 7.5 der BSI TR-03153 gemeldet werden.

#### *Nummer 5*

Die Nummer 5 ersetzt die bisherige Nummer 3 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO. Damit wird spezifiziert, dass die Art der genutzten TSE durch die Zertifizierungs-ID des Bundesamtes für Sicherheit in der Informationstechnik dargestellt wird. Dieses ist bisher nur in Nummer 9.2.2 des AEAO zu § 146a AO geregelt gewesen.

#### *Nummer 6*

Die Nummer 6 ersetzt die bisherige Nummer 7 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO. Hierbei wird nun aber auf die TSE und nicht mehr auf das jeweilige elektronische Aufzeichnungssystem abgestellt. Klarstellend ergänzt wird die Inbetriebnahme der TSE, denn nicht in allen Fällen erfolgt eine Anschaffung der TSE (z. B. Anmietung einer Kasse mit TSE durch den Steuerpflichtigen).

#### *Nummer 7*

Die Nummer 7 ersetzt die bisherige Nummer 8 des § 146a Absatz 4 Satz 1 AO. Hierbei wird nun aber auf die TSE und nicht mehr auf das jeweilige elektronische Aufzeichnungssystem abgestellt.

#### *Satz 2*

Satz 2 entspricht dem bisherigen Satz 2 des § 146a Absatz 4 AO. Hierbei wird nun aber auf die TSE und nicht mehr auf das jeweilige elektronische Aufzeichnungssystem und aufgrund der Ergänzung des Satzes 1 Nummer 7 wird nun auch auf die Inbetriebnahme in Fällen, in denen die TSE nicht angeschafft wird, abgestellt.

### **Zu Artikel 13 (Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [TnV])**

#### **Zu Nummer 1 (Artikel 97 § 14 Absatz 7 – neu –)**

Die geänderte Fassung des § 230 Absatz 2 Satz 1 AO gilt für alle am Tag nach der Verkündung noch nicht abgelaufenen Zahlungsverjährungsfristen.

#### **Zu Nummer 2 (Artikel 97 § 15 Absatz 17 – neu –)**

Die Neuregelung des § 237 Absatz 6 AO gilt für alle Haftungsansprüche, die nach dem 31. Dezember 2023 entstehen. Hierdurch wird sichergestellt, dass die Regelung erst auf künftige Haftungsfälle Anwendung findet.

#### **Zu Nummer 3 (Artikel 97 § 33 Absatz 7 – neu – und 8 – neu –)**

Artikel 97 § 33 Absatz 7 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) bestimmt den Anwendungszeitpunkt der Regelungen zu den Mitteilungspflichten für innerstaatliche Steuergestaltungen im Sinne der neuen §§ 138l bis 138n AO sowie zu den mit diesem Gesetz geänderten §§ 138i bis 138k AO. Danach sollen die Regelungen über die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen ab dem 1. Januar 2025 abgewendet werden. Durch die Zeitspanne von etwa zwölf Monaten zwischen dem Tag des Inkrafttretens der Neuregelungen und dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt soll allen Beteiligten hinreichend Zeit gegeben werden, die zur Anwendung der Regelungen der §§ 138l bis 138n AO erforderliche IT-Infrastruktur einzurichten.

Um gleichwohl zu verhindern, dass Intermediäre und Nutzer innerstaatlicher Steuergestaltungen im Zeitraum bis zum erstmaligen Anwendungszeitpunkt nach Absatz 7 Maßnahmen zur Umgehung der Mitteilungspflicht treffen, bestimmt Absatz 8, dass bereits solche Fälle der Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen unterfallen, in denen der erste Schritt einer mitteilungspflichtigen innerstaatlichen Steuergestaltung nach dem Tag nach der Verkündung und vor dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt umgesetzt wurde. In

diesem Fall ist die Mitteilung abweichend von § 138n Absatz 1 Satz 2 AO in der am Tag nach der Verkündung geltenden Fassung innerhalb von drei Monaten nach dem Tag vor dem erstmaligen Anwendungszeitpunkt zu erstatten.

## **Zu Artikel 14 (Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2024])**

### **Zu Nummer 1 (Artikel 97 § 19)**

#### Überschrift Artikel 97 § 19

Bisher hatte Artikel 97 § 19 keine amtliche Überschrift. Diese wird nun eingefügt.

#### Artikel 97 § 19 Absatz 1 und 2

Hierbei handelt es sich um eine Rechtsbereinigung mit der Aufhebung nicht mehr erforderlicher Übergangsregelungen. Die Absätze 1 bis 7 werden aufgehoben und die bisherigen Absätze 8 und 9 werden die Absätze 1 und 2.

#### Artikel 97 § 19 Absatz 3 und 4 – neu –

Der Satz 1 regelt die zeitliche Anwendung des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO in der Fassung des Artikels 10 Nummer 14 Buchstabe a dieses Gesetzes. Danach ist diese auf Umsätze der Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Die Übergangsregelung in Satz 2 stellt sicher, dass Steuerpflichtige keine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht erhalten, für die ab dem Zeitpunkt der Verkündung dieses Gesetzes nach bisherigem Recht eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht besteht, jedoch nicht mehr nach der Neuregelung des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO in der Fassung dieses Gesetzes.

#### Artikel 97 § 19 Absatz 11

Der Satz 1 regelt die zeitliche Anwendung des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 und 5 AO in der Fassung des Artikels 10 Nummer 14 Buchstabe b dieses Gesetzes. Danach ist diese auf Gewinne der Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Die Übergangsregelung in Satz 2 stellt sicher, dass Steuerpflichtige keine Mitteilung über den Beginn der Buchführungspflicht erhalten, für die ab dem Zeitpunkt der Verkündung dieses Gesetzes nach bisherigem Recht eine Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht besteht, jedoch nicht mehr nach der Neuregelung des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 oder 5 AO in der Fassung dieses Gesetzes.

### **Zu Nummer 2 (Artikel 97 §§ 39 – neu – und 40 – neu –)**

#### Artikel 97 § 39 – neu –

Aufgrund der Übergangsregelung ist der geänderte § 147a AO erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Darüber hinaus wird klargestellt, dass bestehende Aufbewahrungsfristen, die bereits bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2023 entstanden sind, weiterhin fortgelten, auch wenn die Einkunftsgrenze ab dem Veranlagungszeitraum 2024 nicht mehr überschritten wird.

#### Artikel 97 § 40 – neu –

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Artikel 97 § 40 Absatz 1 und 2 EGAO – neu – enthält eine Anwendungs- und Übergangsregelung zu den für rechtsfähige Personenvereinigungen geänderten Regelungen in § 152 Absatz 4 Satz 3 und § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 AO.

Artikel 97 § 40 Absatz 3 EGAO – neu – enthält eine Anwendungs- und Übergangsregelung zur Bekanntgabe von einheitlichen Feststellungsbescheiden. Sie soll es insbesondere ermöglichen, in den Jahren 2024 und 2025 im einheitlichen Feststellungsverfahren Verwaltungsakte oder Mitteilungen übergangsweise noch dem Empfangsbevollmächtigten nach § 183 AO in der bisher geltenden Fassung bekanntzugeben, wenn die Grundinformationsdaten noch nicht oder nicht rechtzeitig angepasst worden sind.

Artikel 97 § 40 Absatz 4 EGAO – neu – enthält eine an Artikel 97 § 18 Absatz 3 EGAO angelehnte Anwendungs- und Übergangsregelung für das Einspruchsverfahren.

Nach Artikel 97 § 40 Absatz 5 EGAO – neu – sind für Feststellungszeiträume und Feststellungszeitpunkte vor dem 1. Januar 2024 § 152 Absatz 4 Satz 3, § 181 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1, § 183 und § 352 AO in der bisher geltenden Fassung weiter anzuwenden, wenn über das Vermögen einer Personenvereinigung vor dem 1. Januar 2024 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde.

### **Zu Artikel 15 (Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2025])**

#### Artikel 97 § 10b Satz 3

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

Dem Artikel 97 § 10b EGAO wird durch Artikel 7 Nummer 2 Buchstabe b des Grundsteuer-Reformgesetzes mit Wirkung ab 1. Januar 2025 ein neuer Satz 3 angefügt. Diese Regelung ist mit Wirkung ab 1. Januar 2025 an die Ersetzung des bisherigen § 183 AO durch den neuen § 183a AO (vgl. Artikel 10 Nummer 20) anzupassen. Zugleich wird ein redaktioneller Fehler beseitigt.

### **Zu Artikel 16 (Weitere Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung [1.1.2027])**

#### Artikel 97 § 30 Absatz 4 – neu –

Die Anwendungsregelung des Artikels 97 § 30 Absatz 4 EGAO regelt, dass die Neureglung des § 146a Absatz 4 AO nur auf zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2025 angeschafft, in Betrieb oder außer Betrieb genommen wurden.

### **Zu Artikel 17 (Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [TnV])**

#### **Zu Nummer 1 (§ 5)**

##### **Zu Buchstabe a**

##### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 44)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Änderung des § 138i AO.

##### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 44a – neu – und 44b – neu –)**

##### *§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 44a – neu –*

Durch diese Änderung des FVG obliegt dem Bundeszentralamt für Steuern sowohl die Sammlung als auch grundsätzlich die Auswertung der ihm aus dem Inland nach den §§ 138l bis 138n AO zugehenden Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen (vgl. auch § 138j AO). Die Auswertung der eingegangenen Mitteilungen erfolgt durch eine Prüfgruppe, die aus Vertretern des Bundes und der obersten Finanzbehörden der Länder besteht. Diese Prüfgruppe untersteht der Leitung des Bundeszentralamts für Steuern. In Bezug auf das genaue Verfahren zur Prüfung und Auswertung der Mitteilungen wird auf die Begründung zu § 138j AO verwiesen.

*§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 44b – neu –*

Es handelt sich um eine Klarstellung hinsichtlich der Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern für die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten nach § 379 Absatz 2 Nummer 1e, 1f und 1j AO.

**Zu Doppelbuchstabe cc (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 46b – neu –)**

Durch die neue Nummer 46b wird dem Bundeszentralamt für Steuern die Zuständigkeit für die Koordinierung von und Mitwirkung an internationalen Risikobewertungsverfahren im Sinne des neuen § 89b AO zugewiesen.

**Zu Buchstabe b (§ 5 Absatz 1a Satz 2)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung aufgrund der Anfügung des § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 46b FVG.

**Zu Nummer 2 (§ 21a Absatz 5)**

Bereits nach bisherigem Recht wirken die Landesfinanzbehörden nach § 21a Absatz 5 FVG bei der Auswertung von Mitteilungen über grenzüberschreitende Steuergestaltungen mit, soweit von einer dem Bundeszentralamt für Steuern mitgeteilten grenzüberschreitenden Steuergestaltung Steuern betroffen sind, die von Landesfinanzbehörden oder Gemeinden verwaltet werden.

Durch die Änderung des § 21a Absatz 5 AO wird diese Regelung auch auf die Zusammenarbeit bei der Auswertung von Mitteilungen über innerstaatliche Steuergestaltungen ausgeweitet.

**Zu Artikel 18 (Weitere Änderung des Finanzverwaltungsgesetzes [1.1.2024])**

Das Zuwendungsempfängerregister ist das Kernelement eines modernen digitalen Spendennachweisverfahrens. Das Bundeszentralamt für Steuern baut das Register zum 1. Januar 2024 auf. Darin sind diejenigen steuerbegünstigten Körperschaften öffentlich erkennbar verzeichnet, die ihren Spenderinnen und Spendern für ihre Zuwendung einen Sonderausgabenabzug nach §§ 10b, 34g EStG vermitteln. Die für den Aufbau des Registers erforderlichen bestehenden gesetzlichen Normen werden aufgrund der aufbaubegleitenden vertieften fachlichen Erörterung der technischen Umsetzung überarbeitet, gestrafft und in den Tatbeständen zur sachlichen Zuständigkeit des Bundeszentralamtes für Steuern klarer gefasst.

**Zu Nummer 1 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe a)**

Die Änderung vermeidet die Wiederholung der Formulierungen des § 60b AO durch gesetzlichen Verweis auf § 60b AO und auf die Zuwendungsempfänger, die in Buchstabe b erfasst sind. Die Erteilung von Auskünften wird im neuen Buchstaben f gesondert aufgenommen.

Die Legaldefinition des Zuwendungsempfängerregisters wird an dieser Stelle gestrichen, da sie bereits in § 60b Absatz 1 AO enthalten ist.

#### **Zu Nummer 2 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe b)**

Die Änderung dient der Klarstellung.

Die Aufgaben des Bundeszentralamt für Steuern erstrecken sich auch auf amtliche Feststellungen zu ausländischen juristischen Personen. Diese sind nach §10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 und 3 EStG zwar ebenfalls begünstigte Zuwendungsempfänger, aber nicht im Inland Steuersubjekt, sodass die Landesfinanzbehörden diese Fallgruppe nicht erfassen. Darüber hinaus wird Buchstabe c in Buchstabe b rechtsvereinfachend integriert.

#### **Zu Nummer 3 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe c – aufgehoben –)**

Buchstabe c wurde in Buchstabe b integriert. Der bisherige Buchstabe c kann daher aufgehoben werden.

#### **Zu Nummer 4 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe c und d – neu –)**

Wegen der Aufhebung des Buchstaben c werden die bisherigen Buchstaben d und e die neuen Buchstaben c und d.

#### **Zu Nummer 5 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe d – neu –)**

Die Aufnahme des § 34g EStG dient der Klarstellung, da nach dieser Norm für Zuwender eine Steuerermäßigung möglich ist, für deren Überprüfung die Informationen im Zuwendungsempfängerregister genutzt werden können. Durch Verweis auf § 60b Absatz 2 AO wird eine Aufzählung vermieden. Die weiteren Anpassungen sind sprachlicher Natur.

#### **Zu Nummer 6 (§ 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 47 Buchstabe f – aufgehoben – und e – neu –)**

Die Regelung im bisherigen Buchstaben f ist nicht erforderlich. Die jeweils zuständige Finanzbehörde meldet Veränderungen im Datenbestand direkt an das Bundeszentralamt für Steuern. Es ist nicht erforderlich, dass das Bundeszentralamt für Steuern Anträge nur annimmt und nur weiterleitet.

Der neue Buchstabe e enthält eine tatsächlich und rechtliche erforderliche sachliche Zuständigkeitsnorm, weil die Erteilung von Auskünften für das Bundeszentralamt für Steuern eine gesonderte und besondere Aufgabe sein wird.

#### **Zu Artikel 19 (Änderung der Finanzgerichtsordnung [1.1.2024])**

##### § 48

Es handelt sich um eine Anpassung an die aufgrund des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Neufassung von § 48 FGO dient der Anpassung an die Änderungen der Einspruchsbefugnis im einheitlichen Feststellungsverfahren (vgl. § 352 AO, Artikel 10 Nummer 23).



## **Zu Artikel 20 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [TnV])**

### **Zu Nummer 1 (§ 1a)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 1a Absatz 1)**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 1a Absatz 1 Satz 1 bis 4)**

In § 1a Absatz 1 Satz 1, 2, 3 und 4 werden jeweils die Wörter „Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft“ durch das Wort „Personengesellschaft“ ersetzt. Dadurch erhalten nunmehr alle Personengesellschaften die Möglichkeit, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 1a Absatz 1 Satz 7 – neu –)**

Der Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Um auch neu gegründeten Gesellschaften die Möglichkeit zu geben, von vorne herein zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren, wird diesen mit dem neuen Satz 7 die Möglichkeit eingeräumt, den Antrag auch erst bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags zu stellen. Entsprechendes gilt für Körperschaften, die in eine Personengesellschaft formwechseln. Durch den Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register erhalten diese (bzw. die Personengesellschaft, falls diese zu diesem Zeitpunkt bereits in das Register eingetragen sein sollte) die Möglichkeit steuerlich ununterbrochen als Körperschaftsteuersubjekt behandelt zu werden.

#### **Zu Buchstabe b (§ 1a Absatz 2 Satz 2)**

Mit der Ergänzung des Satzes 2 wird sichergestellt, dass die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen wird, dass in Sonderfällen, in denen die Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden Kommanditgesellschaft (i. d. R. eine zu Null Prozent beteiligte GmbH) eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird.

#### **Zu Buchstabe c (§ 1a Absatz 3 Satz 5)**

Durch die Änderung wird die Option auch in Bezug auf die Ausschüttungsfiktion noch stärker an die steuerliche Behandlung einer echten Kapitalgesellschaft angenähert. Thesaurierte Gewinne gelten grundsätzlich so lange nicht als ausgeschüttet, bis sie entnommen werden. Unter Entnahme sind alle Vorgänge zu verstehen, aufgrund derer die Gewinne (z. B. durch Verbuchung auf einem Fremdkapitalkonto, tatsächliche Auszahlung an den Gesellschafter oder eine Verrechnung mit einer Forderung gegen den Gesellschafter) kein Eigenkapital der optierenden Gesellschaft mehr darstellen und daher z. B. nicht mehr zur Verrechnung mit Verlusten der Gesellschaft zur Verfügung stehen. Im Unterschied zu einer echten Kapitalgesellschaft, bei der ein Zufluss bei einem beherrschenden Gesellschafter bereits dann fingiert wird, wenn die Ausschüttung von der Gesellschaft beschlossen wurde (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 14. Februar 2022, BStBl II 2023 S. 101 m. w. N.), sieht das Gesellschaftsrecht bei Personengesellschaften keinen besonderen Ausschüttungsbeschuss vor. Dieser grundsätzliche Unterschied zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften rechtfertigt, im Rahmen des § 1a KStG nicht zwischen einzelnen Gesellschaftern zu differenzieren, sodass auch bei beherrschenden Gesellschaftern einer optierenden Gesellschaft ein kapitalertragsteuerpflichtiger Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen ist.

### **Zu Nummer 2 (§ 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 3)**

Bisher sind Wohnungsgenossenschaften und -vereine nach § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG steuerbefreit, soweit sie Einnahmen aus der Überlassung eigener Wohnungen an Genossen oder Mitglieder erzielen. Übrige Tätigkeiten unterliegen der Steuerpflicht. Bereits durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vom 4. August 2019 (BGBl. I S. 1122) wurde gesetzlich normiert, dass Wohnungsgenossenschaften und -vereine auch dann die Steuerbefreiung des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG erhalten, wenn ihre übrigen Einnahmen nur wegen der Stromlieferung aus Mieterstromanlagen zwar die Unschädlichkeitsgrenze von 10 Prozent der Gesamteinnahmen übersteigen, die Einnahmen aus diesen Stromlieferungen aber nicht 20 Prozent ihrer Gesamteinnahmen übersteigen.

Um den Ausbau der Solarstromerzeugung auf Wohngebäuden weiter voranzutreiben und die hierfür notwendige Anreizwirkung zu verstärken, sieht die Änderung des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 3 KStG eine Ausweitung der Unschädlichkeitsgrenze auf 30 Prozent vor. Einnahmen aus der Lieferung von Strom aus Anlagen, für die unter den Voraussetzungen des § 21 Absatz 3 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes ein Anspruch auf Zahlung eines Mieterstromzuschlags besteht, führen nunmehr nicht zu einem Ausschluss der Steuerbefreiung des § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 1 KStG, wenn diese Einnahmen nicht 30 Prozent der gesamten Einnahmen des Steuerpflichtigen übersteigen.

Nach dem unverändert beizubehaltenden § 5 Absatz 1 Nummer 10 Satz 4 KStG gilt dies zudem auch für Einnahmen aus der Lieferung von Strom an den Mieter in Zeiten, in denen kein Strom aus den Mieterstromanlagen geliefert werden kann (vgl. § 42a Absatz 2 Satz 6 EnWG), sowie für Einnahmen aus der Einspeisung des nicht an die Mieter abgegebenen Überschussstroms aus diesen Anlagen.

Die Änderung gilt über § 3 Nummer 15 GewStG auch für die Gewerbesteuer.

### **Zu Nummer 3 (§ 32 Absatz 6 – neu –)**

Mit dem neuen Erstattungsanspruch gemäß § 32 Absatz 6 KStG wird die Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG für ausländische, in EU- und EWR-Staaten ansässige, gemeinnützige Organisationen auch im Bereich der Kapitalertragsteuer nachvollzogen. Die Kapitalertragsteuererstattung wird aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit auch Drittstaaten-Organisationen i. S. des § 32 Absatz 6 Satz 1 Nummer 3 KStG gewährt.

Mit der durch das Jahressteuergesetz 2009 erfolgten Änderung des § 5 Absatz 2 Nummer 2 KStG wurden die Folgerungen aus dem Urteil des EuGH vom 14. September 2006 in der Rechtssache C-386/04 (Stauffer) gezogen und ausländische Körperschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem EU- bzw. EWR-Staat, soweit mit diesen ein Amtshilfeabkommen besteht, und die die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erfüllen, den inländischen steuerbegünstigten Körperschaften weitgehend gleich gestellt (vgl. BR-Drs. 545/08 S. 106).

Während jedoch für inländische gemeinnützige Organisationen im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG in § 44a Absatz 7 EStG eine Befreiungsmöglichkeit und in § 44b Absatz 6 EStG ein Erstattungsverfahren geregelt ist, um eine vollständige Entlastung von der Quellensteuer zu ermöglichen, existiert bisher für ausländische gemeinnützige Organisationen (ansässig in EU-, EWR- und Drittstaaten) im Sinne des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG keine vollständige Entlastungsmöglichkeit.

Damit unterliegen Dividenden, die von deutschen Körperschaften an im Ausland ansässige gemeinnützige Organisationen ausgeschüttet werden, und in bestimmten Fällen von einem deutschen Schuldner an solche Organisationen gezahlte Zinsen der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 Prozent. Der Kapitalertragsteuerabzug, gegebenenfalls auf Grund von Doppelbesteuerungsabkommen i. V. mit § 50c Absatz 3 EStG oder der Regelung des § 44a

Absatz 9 EStG auf 15 Prozent reduziert, wirkt auf Grund der Abgeltungswirkung des § 32 Absatz 1 KStG bei ausländischen gemeinnützigen Organisationen definitiv.

Diese (höhere) Quellenbesteuerung von Dividenden und Zinsen, die an ausländische gemeinnützige Organisationen ausgeschüttet bzw. gezahlt werden, stellt eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs (Artikel 63 Absatz 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und Artikel 40 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommens)) dar. Auf die Kapitalverkehrsfreiheit nach Artikel 63 Absatz 1 AEUV können sich grundsätzlich auch gemeinnützige Organisationen in Drittstaaten berufen. Die Beschränkung der Kapitalverkehrsfreiheit ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) nur in Bezug auf solche gemeinnützigen Organisationen gerechtfertigt, die in Drittstaaten ansässig sind, mit denen kein umfassender Informationsaustausch besteht, der eine (unabhängige) Überprüfung der vom Antragsteller zum Nachweis der Erstattungsvoraussetzungen vorgelegten Nachweise ermöglicht. Damit die Durchsetzbarkeit von Rückforderungsansprüchen gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen nicht hinter der für unbeschränkt Steuerpflichtige zurückbleibt, muss neben dem Informationsaustausch auch eine mögliche und tatsächliche Beitreibung durch Drittstaaten gewährleistet sein.

Der Erstattungsanspruch gemäß dem neuen § 32 Absatz 6 KStG für ausländische gemeinnützige Organisationen stellt die Unionsrechtskonformität bei der Quellenbesteuerung von Dividenden- und Zinszahlungen an gemeinnützige Organisationen her, die die Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erfüllen.

#### *Satz 1*

Satz 1 regelt insbesondere eine Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1, 2, 4, 6 und 9 EStG und Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 EStG für beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen und bestimmt die objektiven Voraussetzungen für die Erstattung, die kumulativ vorliegen müssen.

#### **Zu Absatz 6**

##### **Zu Nummer 1**

##### **Zu Buchstabe a**

Erstattungsberechtigt sind nach § 2 Nummer 1 KStG beschränkt steuerpflichtige gemeinnützige Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die die Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erfüllen, wobei der Verweis auf das Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG nicht zu einer grundsätzlichen persönlichen Steuerbefreiung von beschränkt Steuerpflichtigen mit Ansässigkeit in einem Drittstaat führt.

Mit dem Verweis auf § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG wird sichergestellt, dass nur solche gemeinnützigen Organisationen freigestellt werden, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO verfolgen und die anhand der §§ 51 bis 68 AO zu prüfenden Voraussetzungen – sowohl in Bezug auf die satzungsmäßigen Voraussetzungen wie die tatsächliche Geschäftsführung – erfüllen. Dadurch wird die vollständige Gleichbehandlung inländischer und ausländischer gemeinnütziger Organisationen hergestellt.

Verwirklicht die ausländische Körperschaft ihre nach deutschem Recht förderungswürdigen Zwecke nur außerhalb von Deutschland, dann setzt die Steuerbegünstigung – neben den sonstigen Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO – den Inlandsbezug nach § 51 Absatz 2 AO voraus. Dieser liegt zum einen vor, wenn natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren

gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland haben, gefördert werden. Auf die Staatsangehörigkeit der natürlichen Personen kommt es dabei nicht an.

Falls durch die Tätigkeit im Ausland keine im Inland lebenden Personen gefördert werden, liegt dann dennoch ein Inlandsbezug vor, wenn die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der nach deutschem Recht steuerbegünstigten Zwecke auch zur Verbesserung des Ansehens Deutschlands im Ausland beiträgt. Es gelten hier für in- und ausländische gemeinnützige Körperschaften die gleichen Voraussetzungen. Dabei wird das Ansehen Deutschlands nicht schon dadurch verbessert, dass in Deutschland Beteiligungen passiv gehalten oder in Deutschland Einkünfte erzielt werden. Insbesondere ist für eine Steigerung des Ansehens zumindest erforderlich, dass nach außen erkennbar ist, dass die nach deutschem Recht steuerbegünstigte Betätigung der Körperschaft auch durch finanzielle Mittel aus Deutschland gefördert wird.

Bei der Prüfung der Voraussetzungen der Steuerbegünstigung zum Zwecke der Kapitalertragsteuererstattung werden als Ausdruck des Once-Only Prinzips dem BZSt bereits vorliegende Unterlagen und Informationen aus anderen Verfahren berücksichtigt, wie beispielsweise dem Verfahren zur Eintragung in das Zuwendungsempfängerregister.

### **Zu Buchstabe b**

Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Rechtsprechung zu Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs in der Union nicht in vollem Umfang auf den Kapitalverkehr zwischen Mitgliedstaaten und dritten Ländern übertragen werden, da sich dieser in einem anderen rechtlichen Rahmen einfügt. Ein Mitgliedstaat ist nicht verpflichtet, vom Steuerpflichtigen vorgelegte Belege zu akzeptieren, ohne gegebenenfalls die Richtigkeit dieser Angaben überprüfen zu können. Wenn die Gewährung eines Steuervorteils von der Erfüllung von Bedingungen abhängig ist, deren Einhaltung nur in der Weise nachgeprüft werden kann, dass Auskünfte von den zuständigen Behörden eines Drittstaats eingeholt werden, ist es grundsätzlich gerechtfertigt, dass der Mitgliedstaat die Gewährung dieses Vorteils ablehnt, wenn es sich, insbesondere wegen des Fehlens einer vertraglichen Verpflichtung des Drittstaats zur Vorlage der Informationen, als unmöglich erweist, die Auskünfte von ihm zu erhalten (vgl. Urteil vom 26. Februar 2019 in der Rechtssache C-135/17, X, Rn. 90 ff.)

Vor diesem Hintergrund liegt ein Erstattungsanspruch nur vor, wenn der Staat, in dem die gemeinnützige Organisation ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung hat, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland Amtshilfe in Steuersachen in einem Umfang zu leisten und tatsächlich leistet, der für die Überprüfung der Voraussetzungen des § 5 Absatz 1 Nummer 9 KStG erforderlich ist. Dies ist z. B. geboten, um die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung i. S. d. § 63 AO im Ausland überprüfen zu können. Nur ein derartiges Amtshilfeniveau ermöglicht die Überprüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen durch die deutsche Steuerverwaltung unabhängig von den Angaben des Steuerpflichtigen, sowie der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Nachweise und ist wirksam in der Lage, Missbrauch u.a. in Form von Cum-Cum-Gestaltungen oder einer vom gemeinnützigen Zweck abweichenden Geschäftsführung vorzubeugen.

Bei Staaten außerhalb der EU kann die Gewährleistung ausreichender Amtshilfemaßnahmen angenommen werden, wenn der jeweilige Staat den OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen im Sinne des § 4 Absatz 2 Nummer 2 in Verbindung mit Absatz 4 Satz 1 des Steueroasen-Abweggesetzes umgesetzt hat. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Staat das Übereinkommen vom 25. Januar 1988 über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen in der Fassung des Änderungsprotokolls vom 27. Mai 2010 ratifiziert hat oder diesem beigetreten ist oder mit der Bundesrepublik Deutschland ein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat, das einen Informationsaustausch entsprechend dem Artikel 26 des OECD-Musterabkommens beinhaltet.

Bei EU-Mitgliedsstaaten ist der Amtshilfestandard durch die EU-Amtshilferichtlinie sichergestellt.

### **Zu Buchstabe c**

Es ist notwendig, dass eine Verpflichtung zur Beitreibungshilfe des anderen Staates besteht und Beitreibungshilfe durch diesen auch tatsächlich geleistet wird. Denn trotz vorheriger Prüfung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 Absatz 6 KStG besteht die Möglichkeit, dass die tatsächliche Geschäftsführung der ausländischen gemeinnützigen Organisation nicht (mehr) auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist oder nicht den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält, vgl. § 63 Absatz 1 AO. Dies gilt insbesondere deshalb, da die Feststellung der Gemeinnützigkeit rückwirkend aberkannt werden kann und bei Neugründungen die Prüfung der Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit hinsichtlich der tatsächlichen Geschäftsführung erst später verifiziert werden kann. Auch eine mögliche missbräuchliche Gestaltung i. S. des § 50d Absatz 3 EStG könnte erst im Nachhinein erkannt werden.

Es kann daher eine Rückforderung der erstatteten Beträge für Zeiträume von bis zu 10 Jahren nötig werden, vgl. § 61 Absatz 3 AO. Zur Absicherung des Steueraufkommens und zur Durchsetzung der Rückforderungsansprüche ist es notwendig, dass die entsprechende Körperschaft ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat hat, der aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen verpflichtet ist, der Bundesrepublik Deutschland Amtshilfe bei der Beitreibung gemäß der Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen oder gemäß einem dem Artikel 27 des OECD-Musterabkommens 2017 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen entsprechenden Artikel in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu leisten, und tatsächlich leistet.

Die Durchsetzungsmöglichkeit der staatlichen Ansprüche in den genannten Fällen trägt zur Rechtsstaatlichkeit und Rechtssicherheit bei. Ein Fehlen der Durchsetzungsmöglichkeit würde dagegen die staatliche Autorität und das Vertrauen der Bürger in das Rechtssystem untergraben. Zudem sind alle Steuerpflichtigen grundsätzlich gleich zu behandeln. Deshalb darf die Durchsetzbarkeit von Rückforderungsansprüchen gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen nicht hinter der für unbeschränkt Steuerpflichtige zurückbleiben. Schließlich können nur ausreichende Durchsetzungsmöglichkeiten staatlicher Ansprüche Missbrauch vorbeugen.

Im Rahmen des Kapitalertragsteuererstattungsverfahrens ist eine Erstattung gegen Sicherheitsleistung nicht praktikabel.

### **Zu Buchstabe d**

Der Gläubiger muss in seinem Ansässigkeitsstaat einer der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht ohne Wahlmöglichkeit unterliegen. Eine Steuerbefreiung ist unschädlich.

### **Zu Nummer 2**

Im Falle des Vorliegens von Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG müssen die betreffenden gemeinnützigen Körperschaften unmittelbar an den ausschüttenden Kapitalgesellschaften beteiligt sein. Eine unmittelbare Beteiligung liegt auch dann vor, wenn diese Beteiligung unter Zwischenschaltung einer vermögensverwaltenden, nicht gewerblich geprägten Personengesellschaft gehalten wird, vgl. BFH v. 18. Mai 2021, I R 77/17, BStBl.

II 2022 Seite 114. Die Kapitalerträge im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG müssen der gemeinnützigen Organisation nach § 20 Absatz 5 EStG steuerlich zuzurechnen sein.

### **Zu Nummer 3**

Weiterhin sind nur solche ausländischen gemeinnützigen Organisationen, erstattungsbe-rechtigt, deren Sitz (§ 11 AO) und Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-Mitgliedstaates oder eines EWR-Staates befinden. Befinden sich Sitz oder Ort der Geschäftsleitung außerhalb des Hoheitsgebiets des EU/ EWR-Raumes, ist auch in diesen Fällen der Anwendungsbereich der Kapitalverkehrsfreiheit eröffnet (Arti-kel 63 Absatz 1 AEUV), es sei denn es handelt sich um Kapitalerträge in Zusammenhang mit Direktinvestitionen (Artikel 64 Absatz 1 AEUV). Die Bestandsschutzklausel des Arti-kel 64 Absatz 1 AEUV findet Anwendung, da die bisherige Ungleichbehandlung ausländi-scher gemeinnütziger Organisationen bei der (Quellen-)Besteuerung von Dividenden und Zinsen bereits vor dem 31. Dezember 1993 bestand. Eine Direktinvestition im Sinne der Bestandsschutzklausel des Artikel 64 Absatz 1 AEUV liegt nach der Rechtsprechung des EuGH insbesondere bei einer (unmittelbaren oder mittelbaren) Beteiligung an der ausschüt-tenden Gesellschaft in Höhe von mindestens 10 Prozent vor (vgl. EuGH-Urteil vom 10. Feb-ruar 2011 in den verbundenen Rechtssachen C-436/08 und 437/08, *Haribo Lakritzen Hans Riegel und Österreichische Salinen*, Rn. 137). Im Fall einer solchen Direktinvestition können sich die genannten beschränkt Steuerpflichtigen nicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit beru-fen und sind nicht erstattungsberechtigt.

Die Anwendung der Bestandsschutzklausel des Artikel 64 Absatz 1 AEUV führt zu einer Un-gleichbehandlung von Direktinvestitionen gegenüber Portfolioinvestitionen. Jedoch ist der Gesetzgeber unter dem Aspekt der Gleichbehandlung nicht gehalten, bei der Verankerung der unionsrechtlichen Grundfreiheiten im nationalen Recht über die Vorgaben des Unions-rechts hinauszugehen und die in den Grundfreiheiten wurzelnden steuerlichen Begünsti-gungen auf Personen auszudehnen, die nicht in den Schutzbereich der jeweiligen Grund-freiheit fallen, vgl. BFH I R 80/16, Rn. 36. Andernfalls liefe die die Bestandsschutzklausel in Artikel 64 Absatz 1 AEUV faktisch leer, wenn der Gesetzgeber zur Gleichbehandlung der Direktinvestitionen angehalten wäre.

#### **Satz 2**

Satz 2 regelt Ausschlussstatbestände, bei deren alternativem Vorliegen eine Erstattung aus-geschlossen ist.

### **Zu Nummer 1**

Der Erstattungsanspruch nach Absatz 6 geht nur soweit, wie nach anderen Vorschriften (z. B. § 44a Absatz 9 EStG, § 50c EStG) keine Erstattungsmöglichkeiten vorgesehen sind.

### **Zu Nummer 2**

Für die Entlastungsberechtigung nach dem neuen § 32 Absatz 6 KStG gilt – wie auch bei der Erstattung nach § 44a Absatz 9 EStG – § 50d Absatz 3 EStG entsprechend.

§ 50d Absatz 3 EStG setzt für das Vorliegen einer sachlichen Entlastungsberechtigung eine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehende wirtschaftliche Tätigkeit voraus. Da sich die Funktion einer gemeinnützigen Organisation auf die Erhaltung des Vermögens sowie die Förderung des festgelegten Zwecks beschränkt und gerade nicht in einer eigen-wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr besteht, dürften die Kriterien für das Vorliegen der sachlichen Entlastungsberechtigung dem Wortlaut nach in der Regel nicht erfüllt sein.

Eine bestehende Missbrauchsvermutung kann nach dem Wortlaut des § 50d Absatz 3 Satz 2 Alternative 1 EStG widerlegt werden, indem der Körperschaftsteuerpflichtige nachweist, dass keiner der Hauptzwecke seiner Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist. Missbräuchliche Gestaltungen setzen damit ein Eigeninteresse voraus, das bei gemeinnützigen Organisationen gerade fehlt.

Eine Erstattung nach § 32 Absatz 6 KStG kommt in entsprechender Anwendung des § 50d Absatz 3 EStG daher nicht in Betracht, soweit die ausländische und i. S. der §§ 51 bis 58 AO gemeinnützige Körperschaft nicht gemäß § 50d Absatz 3 Satz 2 EStG nachweist, dass keiner der Hauptzwecke ihrer Einschaltung die Erlangung eines steuerlichen Vorteils ist, der über die gemeinnützigkeitsrechtliche Steuerbefreiung hinaus geht oder im Eigeninteresse einer an ihr beteiligten oder begünstigten Person liegt. Im Rahmen der Gegenbeweispflicht des § 50d Absatz 3 Satz 2 EStG kann die Feststellung der Gemeinnützigkeit im Sinne dieser Vorschrift oder der Eintrag eines Gläubigers in das Zuwendungsempfängerregister gemäß des ab 1. Januar 2024 in Kraft tretenden § 60b AO ein Indiz für das Vorliegen des gem. § 50d Absatz 3 Satz 2 EStG zu erbringenden Nachweises sein.

Auch § 50j EStG ist entsprechend anzuwenden, da Cum-Cum-Geschäfte über eine ausländische und als gemeinnützig i. S. der §§ 51 bis 68 AO anerkannte Körperschaft grundsätzlich möglich sind. Analog ist § 50j EStG so anzuwenden, dass die Steuersatzreduzierung auf unter 15 Prozent nicht wie von § 50j Absatz 1 Satz 1 und Absatz 4 Satz 1 Nummer 1 EStG vorausgesetzt, aufgrund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zu erfolgen hat, sondern aus Gründen des Gemeinnützigkeitsrechts erfolgt.

### **Zu Nummer 3**

Nach § 32 Absatz 6 Satz 2 Nummer 3 KStG erfolgt eine Erstattung nur soweit im Ausland keine Anrechnung der Kapitalertragsteuer, kein Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage aufgrund der gezahlten Kapitalertragsteuer und kein Anrechnungsvortrag erfolgen kann und auch nicht erfolgt ist. Damit soll eine doppelte Entlastung ausländischer gemeinnütziger Organisationen durch sowohl Anrechnung oder Abzug im Ansässigkeitsstaat als auch Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer in Deutschland vermieden werden. Die Regelung dient der Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen.

Die Möglichkeit eines Anrechnungsvortrags steht der Anrechnung gleich, wenn und soweit in einem der folgenden Besteuerungszeiträume eine Anrechnung erfolgen kann.

#### *Sätze 3 bis 5*

Die Sätze 3 bis 5 regeln die formellen Nachweispflichten und Erstattungsvoraussetzungen sowie das Erstattungsverfahren. Die Erstattung erfolgt durch einen Freistellungsbescheid. Hierbei handelt es sich um einen so genannten Teilfreistellungsbescheid.

#### *Satz 3*

Satz 3 stellt klar, dass das Vorliegen der Voraussetzungen der Sätze 1 und 2 vom Antragsteller darzulegen und nachzuweisen ist.

#### *Satz 4*

Der gemäß Satz 4 geforderte Nachweis, dass die deutsche Kapitalertragsteuer tatsächlich nicht angerechnet, abgezogen oder vorgetragen worden ist, gilt in der Regel als erbracht, wenn eine entsprechende Steuerbescheinigung des Ansässigkeitsstaates vorgelegt wird. Ziel der Regelung ist, eine Doppelentlastung zu verhindern, die in den Fällen entstehen könnte, in denen die deutsche Kapitalertragsteuer erstattet und gleichzeitig im Ansässigkeitsstaat steuermindernd geltend gemacht wird.

## Satz 5

Satz 5 regelt das Erstattungsverfahren. Er verweist auf die entsprechende Anwendung des Absatzes 3 Satz 1, 2 und 3 erster Halbsatz und § 50c Absatz 5 EStG. Bei dem zu erteilenden Freistellungsbescheid handelt es sich um einen sog. Teilfreistellungsbescheid, der gemeinsam mit dem Teilfreistellungsbescheid gemäß den anderen Vorschriften i. S. des Satzes 2 Nummer 1 – § 44a Absatz 9 EStG und § 50c Absatz 3 EStG – ergeht. Nachstehende verfahrensrechtliche Voraussetzungen und damit zugleich Erstattungsvoraussetzungen müssen für den Erlass eines Teilfreistellungsbescheids gemäß § 32 Absatz 6 kumulativ vorliegen:

- ein fristgemäß beim Bundeszentralamt für Steuern gestellter Antrag, wobei die Frist für einen Erstattungsantrag vier Jahre beträgt und mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Kapitalerträge bezogen worden sind, beginnt und nicht vor Ablauf eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer und nicht vor Ablauf der im Abkommen der zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Frist endet (vgl. § 50c Absatz 3 Satz 2 EStG). Die Ablaufhemmung des § 50c Absatz 3 Satz 2 2. Halbsatz EStG, wonach die Antragsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres seit dem Zeitpunkt der Entrichtung der Steuer und nicht vor Ablauf der im Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung vorgesehenen Frist endet, soll auch für den Anspruch gemäß § 32 Absatz 6 KStG gelten, um einen Gleichlauf der Antragsfrist des Anspruchs gemäß § 32 Absatz 6 KStG mit den Antragsfristen der Ansprüche gemäß § 44a Absatz 9 und § 50c Absatz 3 EStG zu gewährleisten.
- Die Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer (vgl. auch § 32 Absatz 6 Satz 1 KStG), wobei der Nachweis einer Einbehaltung und Abführung als erbracht gilt, wenn die in § 45a Absatz 2 oder 3 EStG bezeichnete Bescheinigung vorgelegt wurde oder die Angaben gemäß § 45a Absatz 2a EStG übermittelt wurden (vgl. § 50c Absatz 3 erster Halbsatz EStG).
- Die Vorlage der Bescheinigung gemäß § 45a Absatz 2 oder 3 EStG oder die Übermittlung der Angaben gemäß § 45a Absatz 2a EStG.
- Die Übermittlung des Antrags nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle (s. Satz 6 i. V. mit § 50c Absatz 5 Satz 1 EStG),
- Die Beibringung einer Bestätigung der ausländischen Steuerbehörde über die steuerliche Ansässigkeit des Antragstellers in der Form, wie die ausländische Steuerbehörde die Bestätigung üblicherweise erteilt. In den Fällen, in denen die ausländische Behörde keine eigenen Formvorgaben hat, ist den Vorgaben des Bundeszentralamtes für Steuern zu folgen.

Im Übrigen wird auf die Gesetzesbegründung des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) zu § 50c Absatz 3 Satz 1, 2 und Satz 3 erster Halbsatz sowie Absatz 5 EStG verwiesen.

Sachlich zuständig ist gemäß § 16 AO i. V. mit § 5 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 FVG das Bundeszentralamt für Steuern.

### **Zu Nummer 4 (§ 34)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 34 Absatz 3b)**

Die geänderte Mieterstrombegünstigung des § 5 Absatz 1 Nummer 10 KStG ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.



### **Zu Buchstabe b (§ 34 Absatz 10a – neu –)**

Der neue Absatz 10a sieht in Bezug auf die Einführung des § 32 Absatz 6 KStG eine Anwendung auf alle offenen Fälle vor. Dies ist unionsrechtlich geboten.

### **Zu Buchstabe c (§ 34 Absatz 10b – neu –)**

Als Folgeänderung zur Einfügung des neuen § 34 Absatz 10a KStG wird der bisherige Absatz 10a der neue Absatz 10b.

## **Zu Artikel 21 (Weitere Änderung des Körperschaftsteuergesetzes [1.1.2024])**

### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird an die Änderung der Überschrift des § 3 KStG angepasst.

### **Zu Nummer 2 (§ 1 Absatz 1 Nummer 5)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach.

Ab 2024 sind nicht eingetragene Vereine und Vereine, die nicht durch staatliche Verleihung Rechtspersönlichkeit erlangt haben, rechtsfähige Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit (§ 54 BGB-2024). Daher ist der Begriff des nicht rechtsfähigen Vereins in § 1 Absatz 1 Nummer 5 KStG anzupassen und lautet zukünftig „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“.

Die ebenfalls in § 1 Absatz 1 Nummer 5 genannten nicht rechtsfähigen Anstalten und Stiftungen sind keine Personenvereinigungen, sondern nicht rechtsfähige Zweckvermögen des privaten Rechts. Der Zusatz „nicht rechtsfähig“ wird vor Anstalten eingefügt, um für Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts den bestehenden Rechtszustand fortzuführen.

### **Zu Nummer 3 (§ 3 Überschrift und Absatz 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Änderungen vollziehen die Einfügung des § 14a AO nach.

In Ergänzung zu § 1 Absatz 1 Nummer 5 KStG unterliegen bislang „nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts“ nach § 3 Absatz 1 KStG der Körperschaftsteuer, wenn ihr Einkommen weder nach dem KStG noch nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist. § 3 Absatz 1 KStG stellt insoweit eine Auffangvorschrift dar, um eine Einmalbesteuerung sicherzustellen.

§ 14a Absatz 2 und 3 AO – neu – zählt rechtsfähige und nicht rechtsfähige Personenvereinigungen auf. Der Begriff der Personenvereinigung in § 3 Absatz 1 KStG wird beibehalten, die Einschränkung „nicht rechtsfähige“ ist nach dem MoPeG in Bezug auf Personenvereinigungen aber zu eng und wird gestrichen, um auch die rechtsfähigen Personenvereinigungen i. S. des § 14a Absatz 2 AO – neu – zu erfassen. Der Zusatz „nicht rechtsfähige“ wird vor „Anstalten“ eingefügt, um für Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts den bestehenden Rechtszustand fortzuführen.

## **Zu Buchstabe a**

### **Zu Nummer 4 (§ 8 Absatz 5)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach.

Nach § 8 Absatz 5 KStG bleiben bei Personenvereinigungen für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz. Der Begriff der Personenvereinigung ist im KStG derzeit nicht definiert.

Unter die Vorschrift fallen diejenigen Steuersubjekte im Sinne des § 1 KStG, die Mitglieder haben, z. B. nichtrechtsfähige und rechtsfähige Vereine, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG). Zwar fallen nach herrschender Meinung auch Kapitalgesellschaften dem Grunde nach unter die Vorschrift, allerdings werden bei diesen regelmäßig keine Mitgliedsbeiträge erhoben.

Nicht unter den persönlichen Anwendungsbereich der Vorschrift fallen Anstalten, Stiftungen, andere Zweckvermögen des privaten Rechts und Betriebe gewerblicher Art, da diese Steuersubjekte keine Mitglieder haben.

Nach der Definition von Personenvereinigungen in § 14a Absatz 1 AO sind Personenvereinigungen im Sinne der Abgabenordnung und der Steuergesetze Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit zur Verfolgung eines gesetzlich zulässigen Zwecks.

Von den in § 1 KStG genannten Steuersubjekten fallen unter Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit nichtrechtsfähige Vereine (zukünftig „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“). Dagegen besitzen rechtsfähige Vereine, Genossenschaften und Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVaG) eine eigene Rechtspersönlichkeit.

Dies macht eine Anpassung des § 8 Absatz 5 KStG hinsichtlich des persönlichen Anwendungsbereichs erforderlich. Zukünftig wird auf Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Absatz 1 KStG Bezug genommen werden. Da diese zugleich Mitglieder haben müssen, die aufgrund der Satzung Mitgliedsbeiträge leisten, bleibt der Anwendungsbereich des § 8 Absatz 5 KStG unverändert.

### **Zu Nummer 5 (§ 8a)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 8a Absatz 1 Satz 4)**

Nach Artikel 4 Absatz 3 Unterabsatz 1 Buchstabe 1 i. V. mit Artikel 1 ATAD kann der Freibetrag pro Steuerpflichtigen nur einmal gewährt werden. Da unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften nur über einen Betrieb im Sinne der Zinsschranke verfügen, besteht insoweit kein Anpassungsbedarf an die ATAD. Da beschränkt steuerpflichtige Körperschaften und unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften i. S. des § 1 Absatz 1 Nummer 4 und 5 jedoch mehrere Betriebe haben können, wird der Anwendungsbereich des § 8a Absatz 1 Satz 4 auf sämtliche Körperschaften erweitert. § 4h Absatz 2 Satz 2 EStG – neu – bleibt für Zwecke der Anwendung des Freibetrags unberührt.

#### *Beispiel:*

Die deutsche M GmbH ist zu jeweils 100 Prozent an der französischen T SARL und der deutschen T GmbH beteiligt, die als gleichartige Betriebe i. S. des § 4h Absatz 2 Satz 2 EStG einzustufen sind. Die T SARL verfügt in Deutschland über zwei eigenständige Betriebe.

*Lösung:*

Die T SARL verfügt in Deutschland für Zwecke der Zinsschranke über lediglich einen Betrieb. Für Zwecke der Freibetragsregelung (§ 4h Absatz 2 Satz 2 EStG) ist daneben auch die deutsche T GmbH zu berücksichtigen. Betragen die maßgeblichen Nettoszinsaufwendungen der T SARL und der T GmbH zusammen mehr als 3 Mio. Euro, ist der Freibetrag auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettoszinsaufwendungen aufzuteilen.

**Zu Buchstabe b (§ 8a Absatz 2 – aufgehoben – und 3 – aufgehoben -)**

Die Absätze 2 und 3 sind wegen des Wegfalls der Stand-alone-Klausel (§ 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe b EStG) bzw. des EK-Escapes (§ 4h Absatz 2 Satz 1 Buchstabe c EStG) entbehrlich geworden und werden aufgehoben.

**Zu Nummer 6 (§ 34 Absatz 1)**

Mit der Änderung wird die allgemeine Anwendungsregelung in § 34 Absatz 1 KStG auf den Veranlagungszeitraum 2024 fortgeschrieben.

**Zu Artikel 22 (Änderung des Gewerbesteuergesetzes [TnV])**

**Zu Nummer 1 (§ 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b)**

Bereits durch das Fondsstandortgesetz (FoStoG) vom 3. Juni 2021 (BGBl. I S. 1498) wurden mit der Neufassung des § 9 Nummer 1 Satz 3 und 4 des GewStG Anreize für den Ausbau der Stromerzeugung aus erneuerbaren Energiequellen im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes (EEG) und den Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder geschaffen. Seither konnten Grundstücks- bzw. Wohnungsunternehmen die erweiterte Kürzung ihres Gewerbeertrags weiterhin in Anspruch nehmen, wenn sie Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder erzielen. Allerdings dürfen diese Einnahmen aus der Lieferung von Strom im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sein (§ 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b GewStG).

Um den Ausbau der Solarstromerzeugung auf Gebäuden und den Betrieb von Ladesäulen weiter voranzutreiben und die hierfür notwendige Anreizwirkung zu verstärken, sieht die Änderung eine Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze um 10 Prozentpunkte vor. Grundstücksunternehmen können ihr Engagement im Bereich der Lieferung von Strom im Zusammenhang mit dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 EEG oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahräder ausweiten und gleichwohl weiterhin die erweiterte Kürzung in Anspruch nehmen.

**Zu Nummer 2 (§ 36 Absatz 4b – neu –)**

Die Erhöhung der bisherigen 10 Prozent Grenze auf 20 Prozent in § 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b GewStG ist erstmals für den Erhebungszeitraum 2023 anzuwenden.

**Zu Artikel 23 (Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2024])**

**Zu Nummer 1 (§ 2 Absatz 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach.

Das geltende Gewerbesteuergesetz knüpft beim Steuergegenstand in § 2 Absatz 3 GewStG u. a. an nicht rechtsfähige Vereine und deren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an.

Mit der Änderung wird § 2 Absatz 3 GewStG wird der Begriff des nicht rechtsfähigen Vereins in Verein ohne Rechtspersönlichkeit geändert.

#### **Zu Nummer 2 (§ 7b Absatz 2)**

Es handelt sich um eine rein redaktionelle Folgeänderung, die aus den Änderungen des § 10a GewStG (siehe Artikel 23 Nummer 3) resultiert. Die Folgeänderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 36 Absatz 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2024 anzuwenden.

#### **Zu Nummer 3 (§ 10a)**

Auf die Begründung zu Artikel 4 Nummer 9 Buchstabe b (Änderung des § 10d Absatz 2 EStG) wird verwiesen.

Die Änderung stellt sicher, dass die bereits bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Veranlagungszeiträume (Erhebungszeiträume) 2024 bis 2027 vorgesehene Aussetzung der betragsmäßigen Begrenzung beim Verlustvortrag auch für gewerbesteuerliche Zwecke (Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen) nachvollzogen wird.

Die Änderung ist nach der allgemeinen Anwendungsregelung des § 36 Absatz 1 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2024 anzuwenden.

#### **Zu Artikel 24 (Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes [1.1.2028])**

##### **Zu Nummer 1 (§ 7b Absatz 2)**

Es handelt sich um eine rein redaktionelle Folgeänderung, die aus den Änderungen des § 10a GewStG (siehe Artikel 24 Nummer 2) resultiert. Die Folgeänderung ist ab dem Erhebungszeitraum 2028 anzuwenden.

##### **Zu Nummer 2 (§ 10a)**

Auf die Begründung zu Artikel 5 Nummer 1 (Änderung des § 10d Absatz 2 EStG) wird verwiesen.

Die Änderung stellt sicher, dass die bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer für Veranlagungszeiträume (Erhebungszeiträume) ab 2028 vorgesehene betragsmäßige Begrenzung beim Verlustvortrag auch für gewerbesteuerliche Zwecke (Berücksichtigung von gewerbesteuerlichen Fehlbeträgen) nachvollzogen wird.

##### **Zu Nummer 3 (§ 36)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 36 Absatz 3b – neu –)**

Die Änderung stellt sicher, dass die redaktionellen Änderungen des § 7b Absatz 2 GewStG in Folge der Änderung des § 10a GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2028 anzuwenden sind.

##### **Zu Buchstabe b (§ 36 Absatz 5a Satz 2 – neu –)**

Auf die Begründung zu Artikel 5 Nummer 2 (Anwendungsregelung zu § 10d Absatz 2 EStG) wird verwiesen. Die Änderung des Verlustvortrags gemäß § 10a GewStG ist ebenfalls ab dem Erhebungszeitraum 2028 anzuwenden.

## **Zu Artikel 25 (Änderung des Umsatzsteuergesetzes [TnV])**

### **Zu Nummer 1 (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 3)**

Die Regelung stellt klar, dass § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 3 UStG nur auf Leistungen von Zweckbetrieben nach den §§ 66 bis 68 AO anzuwenden ist. Bei Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO findet hingegen keine umsatzsteuerrechtliche Prüfung der Wettbewerbsrelevanz dieser Leistungen statt. Denn bei Zweckbetrieben i. S. von § 65 AO wird dem Wettbewerbsgedanken bereits durch die Definition des Zweckbetriebs in § 65 AO hinreichend Rechnung getragen.

Die Änderung des § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 3 UStG erfolgt vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 26. August 2021 - V R 5/19. Der BFH hat dort entschieden, dass die Wettbewerbsklausel des § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 3 UStG nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut auch auf Zweckbetriebe i. S. des § 65 AO anzuwenden ist. Ein gegenteiliger Wille des Gesetzgebers habe keinen Niederschlag im Gesetzeswortlaut gefunden.

In der Praxis führt die BFH-Rechtsprechung dazu, dass Leistungen von Zweckbetrieben nach § 65 AO regelmäßig dem regulären Steuersatz unterliegen. Denn Sachverhalte, bei denen Zweckbetriebe nicht zu herkömmlichen Unternehmen in Wettbewerb treten, sind kaum denkbar.

Die Finanzverwaltung wendet dieses BFH-Urteil bisher nicht an.

### **Zu Nummer 2 (§ 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a Satz 4 – neu –)**

Die Regelung stellt klar, dass nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG begünstigte Leistungen auch dann vorliegen, wenn die von dem jeweiligen gemeinnützigen Zweck erfassten Personen entweder Empfänger der Leistung sind oder, wie z. B. bei Inklusionsbetrieben, bei der Leistungserbringung mitwirken.

Der BFH hat mit Urteil vom 23. Juli 2019 - XI R 2/17 entschieden, dass die Umsätze, die ein gemeinnütziger Verein zur Förderung des Wohlfahrtswesens aus Gastronomieleistungen und der Zurverfügungstellung einer öffentlichen Toilette erzielt, selbst dann nicht nach § 12 Absatz 2 Nummer 8 Buchstabe a UStG ermäßigt zu besteuern sind, wenn diese Leistungen der Verwirklichung satzungsmäßiger Zwecke gedient haben. Seine Entscheidung begründet der BFH u. a. damit, dass die einzelnen Gastronomieleistungen des Bistros wie auch die Zurverfügungstellung der öffentlichen Toilette in erster Linie den Zwecken der Besucher (Verbraucher) und der Nutzer dienen, die nicht vom gemeinnützigen Zweck der Einrichtung des Klägers erfasst werden.

Die Finanzverwaltung wendet dieses BFH-Urteil bisher nicht an. Denn es war zum damaligen Zeitpunkt zumindest unklar, ob die Auffassung des BFH, es sei allein entscheidend, wem die Leistung zu Gute komme, dem Unionsrecht entsprach. Mittlerweile ist unionsrechtlich klargestellt, dass zur Beantwortung der Frage, ob eine nach den §§ 66 bis 68 der Abgabenordnung gemeinnützige Einrichtung mit ihren Leistungen ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht, nicht nur auf den Leistungsempfänger abzustellen ist. Aus den Erwägungsgründen der Richtlinie (EU) 2022/542 des Rates vom 5. April 2022 zur Änderung der Richtlinien 2006/112/EG und (EU) 2020/285 in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze wird deutlich, dass für die Anwendung der Steuerermäßigung nicht allein auf den Leistungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinne abzustellen ist. Vielmehr ist nach dem Richtliniengeber eine Gesamtschau vorzunehmen, in die die allgemeine Tätigkeit und die Ziele der Einrichtung als Ganzes – unabhängig vom letztendlich Begünstigten der Lieferung von Gegenständen oder Dienstleistungen – einzubeziehen sind. Zudem gibt die Richtlinie den Mitgliedstaaten in der neugefassten Nummer 15 des Anhangs III Gestaltungsfreiheit bei der Definition des Umfangs der steuerbegünstigten Zwecke.

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

### **Zu Nummer 1 (§ 4)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 4 Nummer 16 Buchstabe l, m – neu – und n – neu –)**

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nummer 16 UStG erfasst seit 1. Januar 2009 neben den Pflegeleistungen auch Betreuungsleistungen an körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Personen. Unionsrechtliche Grundlage der Neuregelung ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g der Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie - MwStSystRL). Danach befreien die Mitgliedstaaten „eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, einschließlich derjenigen, die durch Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen bewirkt werden“.

Mit der Ergänzung werden nunmehr alle die im Rahmen eines Betreuungs- und Unterbringungsverfahrens nach dem 3. Buch des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) zur Unterstützung einer hilfsbedürftigen Person tätigen Verfahrenspfleger als begünstigte Einrichtungen anerkannt. Dazu zählen insbesondere die Verfahrenspflegerbestellungen im Vorfeld der Bestellung eines Betreuers, wie die vor Anordnung oder Genehmigung einer Unterbringungsmaßnahme (§ 312 FamFG), wie auch die Bestellungen nach § 298 Absatz 2 und § 297 Absatz 5 FamFG. Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff „Einrichtungen“ i. S. des Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe g MwStSystRL unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform des Leistungserbringers sowohl natürliche als auch juristische Personen.

Mit der Gesetzesänderung folgt der Gesetzgeber den Grundsätzen des Bundesfinanzhofs in seinem Urteil vom 25. November 2021, V R 34/19, wonach an der Tätigkeit eines Verfahrenspflegers in Betreuungs- und Unterbringungssachen ein besonderes Gemeinwohlinteresse besteht. In diesen Verfahren geht es fast ausschließlich um intensive Grundrechtseingriffe gegenüber hilfsbedürftigen Personen; sei es, weil eine Betreuerbestellung erfolgt, eine weitergehende Betreuungsmaßnahme beschlossen wird, sei es, weil eine Maßnahme unterlassen und der Rechtsanspruch auf rechtliche Betreuung nicht erfüllt wird.

Die Steuerbefreiung erfasst künftig demnach alle die in diesem Rahmen erbrachten Pflegetätigkeiten von den zum Verfahrenspfleger bestellten Personen.

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### **Zu Dreifachbuchstabe bbb**

#### **Zu Buchstabe b (§ 4 Nummer 25 Satz 3 Buchstabe d)**

Die Steuerbefreiung wird der Vollständigkeit halber um die im Rahmen einer Unterbringung oder freiheitsentziehenden Maßnahmen nach § 167 Absatz 1 i. V mit § 317 FamFG für Minderjährige tätige Verfahrensbeistände ergänzt.

#### **Zu Nummer 2 (§ 13b Absatz 5 Satz 8)**

Für bestimmte, der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterfallende Umsätze enthält § 13b Absatz 5 Satz 8 UStG eine Vereinfachungsregelung, wonach der Leistungsempfänger als Steuerschuldner gilt, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger für diesen Umsatz die Regelung des § 13b Absatz 2 UStG angewandt haben, obwohl dies nach Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Voraussetzungen nicht zutreffend war.

Durch die Erweiterung des § 13b Absatz 2 Nummer 6 UStG durch das 8. Verbrauchsteueränderungsgesetz im Jahr 2022 fallen jetzt auch die Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nummer 2 des Brennstoffemissionshandelsgesetzes unter die Regelungen zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft. Die Vereinfachungsregelung soll auch für die unter diese Vorschrift fallenden Umsätze angewandt werden können.

### **Zu Nummer 3 (§ 18)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 18 Absatz 1 Satz 1)**

Nach § 18 Absatz 1 Satz 1 UStG hat der Unternehmer dem Finanzamt unter den Voraussetzungen von § 18 Absatz 2 und 2a UStG eine Umsatzsteuer-Voranmeldung zu übermitteln. Dies gilt jedoch nach der Änderung in der Regel nicht in den Fällen, in denen die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG in Anspruch genommen wird.

Darüber hinaus handelt es sich um eine redaktionelle Änderung.

#### **Zu Buchstabe b (§ 18 Absatz 2 Satz 3)**

Nach § 18 Absatz 2 Satz 3 UStG kann der Unternehmer durch das Finanzamt von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung und Entrichtung der Vorauszahlung befreit werden, wenn die Steuer für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1 000 Euro betragen hat. Die Erstellung einer Umsatzsteuer-Voranmeldung verursacht für den Unternehmer unter anderem Bürokratiekosten, da er Zeit und Geld für die Vorbereitung und Einreichung aufwenden muss. Um Unternehmer von den mit der Voranmeldung verbundenen Bürokratiekosten zu entlasten, soll der Schwellenwert auf 2 000 Euro angehoben werden, sodass mehr Unternehmer lediglich jährlich eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgeben müssen.

#### **Zu Buchstabe c (§ 18 Absatz 3 Satz 1)**

Nach § 18 Absatz 3 Satz 1 UStG hat der Unternehmer dem Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr zu übermitteln. Dies gilt jedoch nach der Änderung in der Regel nicht in den Fällen, in denen die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG in Anspruch genommen wird.

Darüber hinaus handelt es sich um eine redaktionelle Änderung.

### **Zu Nummer 4 (§ 19)**

#### **Zu Buchstabe a (§ 19 Absatz 1 Satz 4)**

Nach § 18 Absatz 3 Satz 1 UStG hat jeder Unternehmer dem Finanzamt eine Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr und nach § 18 Absatz 1 Satz 1 UStG unter den Voraussetzungen von § 18 Absatz 2 und 2a UStG eine Umsatzsteuer-Voranmeldung zu übermitteln. Unternehmer, die die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG in Anspruch nehmen (sogenannte Kleinunternehmer), haben zwar – ausgenommen in den Fällen des § 18 Absatz 4a UStG – grundsätzlich keine Umsatzsteuer-Voranmeldung zu übermitteln, sind aber dennoch von der Verpflichtung zur Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr betroffen.

Zur Bürokratieentlastung werden Kleinunternehmer künftig grundsätzlich auch von der Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr befreit. Dies betrifft jedoch nicht die Fälle des § 18 Absatz 4a UStG. In den dort genannten Fällen haben Kleinunternehmer dem Finanzamt weiterhin Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr zu übermitteln. Auch bleibt die Erklärungspflicht in dem Fall

bestehen, in dem der Kleinunternehmer vom Finanzamt zur Abgabe aufgefordert wird (vgl. § 149 Absatz 1 Satz 2 AO).

Die grundsätzliche Befreiung von den umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten gilt nur solange wie die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG zur Anwendung kommt. Die Voraussetzungen für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG sind von dem Unternehmer eigenständig zu überwachen.

Ob der Unternehmer die Betragsgrenzen nach § 19 Absatz 1 UStG überschritten hat und damit nicht mehr zur Anwendung der Kleinunternehmerregelung berechtigt ist, wird anhand der Angaben in anderen Steuererklärungen – insbesondere der Einnahme-Überschuss-Rechnung – kontrolliert.

Die Änderung beruht auf Artikel 272 Absatz 1 Buchstabe d der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006. Danach können die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige, die die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach den Artikeln 282 bis 292 der Richtlinie 2006/112/EG in Anspruch nehmen, von bestimmten oder allen Pflichten nach den Kapiteln 2 bis 6 des Titel XI der Richtlinie 2006/112/EG – worunter auch die Verpflichtung nach Artikel 250 sowie die Ermächtigung nach Artikel 261 der Richtlinie 2006/112/EG fallen – befreien.

#### **Zu Buchstabe b (§ 19 Absatz 2)**

Der Unternehmer kann auf die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Absatz 1 UStG verzichten. Den Verzicht hat der Unternehmer bis zum Ablauf des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres gegenüber dem Finanzamt zu erklären. Der Verzicht gilt für mindestens fünf Kalenderjahre. Die Verzichtserklärung kann nur mit Wirkung von Beginn des folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden.

#### **Zu Nummer 5 (§ 20 Satz 1 Nummer 1)**

Der Gesetzgeber hat die Grenze des § 20 Satz 1 Nummer 1 UStG zuletzt zum 1. Januar 2020 angehoben und an die Grenze des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO angepasst. Durch die weitere Anhebung auf 800 000 Euro wird dieser Gleichlauf beibehalten (vgl. Artikel 10 Nummer 14 Buchstabe a und die einleitende Begründung zu Artikel 37).

#### **Zu Nummer 6 (§ 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3)**

Durch die Änderung des § 24 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 UStG wird der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Landwirte ab 1. Januar 2024 auf 8,4 Prozent angepasst.

Nach § 24 Absatz 5 Satz 1 UStG überprüft das Bundesministerium der Finanzen jährlich die Höhe des Durchschnittssatzes im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 3 und Satz 3 und berichtet dem Deutschen Bundestag über das Ergebnis der Überprüfung. Die Überprüfung des Durchschnittssteuersatzes hat ergeben, dass nach den maßgeblichen Daten der Jahre 2019 bis 2021 der Durchschnittssatz 8,4 Prozent beträgt.

#### **Zu Nummer 7 (§ 27 Absatz 38 – neu –)**

Nach der Regelung ist die Befreiung der Kleinunternehmer von umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten erstmals auf den Besteuerungszeitraum 2023 anzuwenden.



## **Zu Artikel 27 (Weitere Änderung des Umsatzsteuergesetzes [1.1.2025])**

### **Zu Nummer 2 (§ 14 Absatz 1 Satz 2 bis 8, Absatz 2 und 3)**

#### *Allgemeines*

Auf Grundlage der aktuellen Fassung der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) ist in § 14 UStG bislang der Vorrang der Papierrechnung vor der elektronischen Rechnung (eRechnung) geregelt. Ausstellung und Empfang einer eRechnung sind nur vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers möglich.

Die obligatorische Verwendung der eRechnung ist Voraussetzung für die zu einem späteren Zeitpunkt einzuführende Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung von Umsätzen im B2B-Bereich durch Unternehmer an ein bundeseinheitliches elektronisches System der Verwaltung (Meldesystem). Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung der eRechnung soll das Verfahren für die Unternehmer zeitlich entzerrt werden sowie die Nutzung der bestehenden Möglichkeiten der Digitalisierung in der Wirtschaft gefördert werden. Unternehmensinterne Prozesse bei der Rechnungsverarbeitung können durch sie vereinfacht werden, was auch dem Bürokratieabbau dient. Schließlich können durch eine medienbruchfreie Übermittlung der Rechnungsdaten Fehler bei einer manuellen Erfassung auf Seiten des Rechnungsempfängers vermieden werden.

Die obligatorische eRechnung soll daher bereits jetzt im Vorgriff auf die Einführung des vorgenannten Meldesystems eingeführt werden. Zum einen können dadurch Unternehmen die Vorteile der eRechnung schon frühzeitig nutzen. Zum anderen können durch eine getrennte Einführung von obligatorischer eRechnung und Meldesystem die hierfür jeweils erforderlichen technischen und organisatorischen Umstellungsarbeiten zeitlich entzerrt werden, was einer übermäßigen Belastung aller Beteiligten in der Wirtschaft und der Verwaltung entgegenwirkt.

Der Rat hat die Bundesrepublik Deutschland auf Grundlage von Artikel 395 der Richtlinie 2006/112/EG ermächtigt, die Verwendung elektronischer Rechnungen, die von im Hoheitsgebiet Deutschlands ansässigen Steuerpflichtigen ausgestellt wurden, nicht von einer Zustimmung des im deutschen Hoheitsgebiet ansässigen Rechnungsempfängers abhängig zu machen (ABl. L XXX vom xx.xx.2023, S. xxx). Auf dieser Grundlage kann eine obligatorische eRechnung für inländische Umsätze im zwischenunternehmerischen Bereich eingeführt werden. In Umsetzung dieser Ermächtigung werden im Inland ansässige Unternehmer für ihre steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze zur Ausstellung einer eRechnung verpflichtet, wenn diese Umsätze an andere im Inland ansässige Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden. Umsätze an Unternehmer in anderen Mitgliedstaaten und an Endverbraucher sind von dieser Verpflichtung nicht betroffen.

#### *§ 14 Absatz 1 Satz 2 bis 8, Absatz 2 und 3*

Bisher war in Absatz 1 durch die erforderliche Zustimmung des Empfängers bei Verwendung einer eRechnung ein Vorrang der Papierrechnung geregelt.

Nunmehr wird in Absatz 1 die elektronische Rechnung neu definiert. Nur noch eine Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird, das ihre elektronische Verarbeitung ermöglicht, und die den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU vom 16. April 2014 (ABl. L 133 vom 6. 5. 2014, S. 1, CEN-Format EN 16931) entspricht, gilt als elektronische Rechnung. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, werden unter dem neuen Begriff „sonstige Rechnung“ zusammengefasst. Der Vorrang der Papierrechnung wird gestrichen.

In Absatz 2 werden die Fälle, in denen eine umsatzsteuerrechtliche Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht, neu gegliedert. Es wird eindeutig geregelt, in welchen

Fällen eine eRechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt.

In Absatz 3 werden die Regelungen zur Echtheit der Herkunft, zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit einer Rechnung zusammengefasst. Bislang waren diese in den Absätzen 1 und 3 geregelt.

**Zu Nummer 3 (§ 14a Absatz 1 Satz 1 und 4)**

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen zur Einführung der obligatorischen e-Rechnung.

**Zu Nummer 4 (§ 14b Absatz 1 Satz 3 und 5)**

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen zur Einführung der obligatorischen e-Rechnung.

**Zu Nummer 5 (§ 26a Absatz 2 Nummer 1)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

**Zu Nummer 6 (§ 27 Absatz 39 – neu –)**

Durch den neu eingefügten Absatz 39 Satz 1 Nummer 1 wird geregelt, dass zu einem zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 2025 ausgeführten Umsatz befristet bis zum 31. Dezember 2025 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Bei Ausstellung einer sonstigen Rechnung in einem elektronischen Format bedarf es jedoch der Zustimmung des Empfängers.

Durch den neu eingefügten Absatz 39 Satz 1 Nummer 2 wird geregelt, dass zu einem zwischen dem 1. Januar 2026 und dem 31. Dezember 2027 ausgeführten Umsatz befristet bis zum 31. Dezember 2027 statt einer eRechnung auch eine sonstige Rechnung in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann, wenn diese mittels dem elektronischen Datenaustausch nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. Oktober 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches (ABl. L 338 vom 28.12.1994, S. 98, EDI-Verfahren) übermittelt wird. Dies bedarf der Zustimmung des Empfängers.

Dadurch wird dem vorgetragenen Anliegen von Teilen der Wirtschaft nach einer Einführungsphase für die Anwendung der obligatorischen eRechnung und einer übergangsweisen weiteren Verwendung des EDI-Verfahrens entsprochen. In der Anfangszeit wird damit eine Flexibilität in der Umsetzung erreicht, die für die weitreichende Neuregelung erforderlich ist. Ein leistender Unternehmer kann zunächst bei Bedarf noch auf andere Rechnungsformen als die eRechnung ausweichen, zugleich bleibt die Verpflichtung des Leistungsempfängers, eine eRechnung entgegenzunehmen, erhalten.

**Zu Nummer 7 (§ 27b Absatz 2 Satz 3)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung zur Einführung der obligatorischen eRechnung.

## **Zu Artikel 28 (Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [1.1.2025])**

### **Zu Nummer 1 (§ 33 Satz 4 – neu –)**

Bislang war es den Beteiligten überlassen, welche Art von Rechnung sie für Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 33 UStDV verwenden. Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich wäre auch bei derartigen Umsätzen zwingend eine eRechnung zu verwenden.

Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für Umsätze im Sinne von § 33 UStDV nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

### **Zu Nummer 2 (§ 34 Satz 2 – neu –)**

Bislang war es den Beteiligten überlassen, welche Art von Rechnung sie für Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV verwenden. Durch die Einführung der obligatorischen Verwendung einer eRechnung im B2B-Bereich wäre auch bei derartigen Umsätzen zwingend eine eRechnung zu verwenden.

Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für Umsätze im Sinne von § 34 UStDV nach dem Wegfall des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

## **Zu Artikel 29 (Änderung des Investmentsteuergesetzes [1.1.2024])**

### **Zu Nummer 1**

#### **Zu Buchstabe a (§ 2 Absatz 9a – neu –)**

Im Rahmen der Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach § 138d AO wurden Fälle berichtet, in denen deutsche Investmentfonds über einen bestimmten Typus einer finnischen Immobilien-Gesellschaft in finnische Immobilien investieren. Bei der Immobilien-Gesellschaft handelt es sich um eine Oy MREC. Oy ist die Abkürzung von Osakeyhtiö und ist der finnische Ausdruck für eine Aktiengesellschaft. MREC steht für mutual real estate company.

Im Gegensatz zu einer normalen Immobilien-Gesellschaft (in Finnland als REC bzw. real estate company bezeichnet), die ihre Einkünfte selbst zu versteuern hat, werden die Vermietungseinkünfte der MREC den Gesellschaftern der MREC zugerechnet. Da die inländischen Investmentfonds unter bestimmten Voraussetzungen des finnischen Rechts von der Besteuerung freigestellt werden (persönliche Steuerbefreiung), können die aus Finnland stammenden Vermietungseinkünfte über diese Gestaltung ohne eine Steuerbelastung in Finnland erzielt werden.

Wenn ein Investmentfonds nach seinen Anlagebedingungen zu mehr als 50 Prozent in Immobilien oder Immobilien-Gesellschaften investiert, werden nach § 20 Absatz 3 Satz 1 InvStG beim Anleger 60 Prozent der Investorträge von der Besteuerung freigestellt (Immobilienteilfreistellung). Wird nach den Anlagebedingungen zu mehr als 50 Prozent in ausländische Immobilien oder Ausland-Immobilien-Gesellschaften investiert, sind 80 Prozent der vom Anleger erzielten Investorträge steuerfrei (Auslands-Immobilienteilfreistellung). Zweck der Teilfreistellung ist es, eine wirtschaftliche Doppelbelastung durch eine Besteuerung auf der Ebene des Investmentfonds- oder der Immobilienkapitalgesellschaft und einer weiteren Besteuerung auf der Anlegerebene auszuschließen oder abzumildern.

Dieser Zweck der Teilfreistellung wird verfehlt, wenn es zu keiner Besteuerung auf Ebene des Investmentfonds oder der Immobilienkapitalgesellschaft kommt.

Die Regelungen nach § 2 Absatz 9a InvStG zielen darauf ab, eine Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung auszuschließen, wenn es aufgrund von Steuerbefreiungsvorschriften zu keiner oder nur einer geringen Steuervorbelastung kommt.

In der Praxis berücksichtigen die zum Abzug der Kapitalertragsteuer verpflichteten depotführenden Kreditinstitute Informationen zum Vorliegen der Voraussetzungen für die Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung, die ihnen von Datendienstleistern zur Verfügung gestellt werden. Diese Datendienstleister greifen für diese steuerliche Einstufung in der Regel auf Eigenerklärungen der Investmentfonds zurück. D. h. im Regelfall haben die Investmentfonds selbst zu prüfen, ob die Voraussetzungen für Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung vorliegen. Wenn es an einer Eigenerklärung fehlt oder Zweifel an deren Richtigkeit bestehen oder der Datendienstleister keine verlässlichen Aussagen zu den Voraussetzungen der Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung treffen kann, wenden die depotführenden Kreditinstitute keine Teilfreistellung an. In diesen Fällen hätte der Anleger die Möglichkeit die Voraussetzungen für die Teilfreistellung im Veranlagungsverfahren gegenüber dem Finanzamt nachzuweisen (§ 20 Absatz 4 InvStG).

§ 2 Absatz 9a Satz 1 InvStG schließt eine Berücksichtigung von Immobilien für die Zwecke der Immobilienfondsquote und der Auslandsimmobilienfondsquote aus, wenn die Einkünfte aus der Immobilie oder deren Veräußerung in vollem Umfang oder zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind. Die Immobilie gilt damit als sonstiger Vermögensgegenstand, der nicht zu einer Teilfreistellung auf der Anlegerebene berechtigt, wenn ein Investmentfonds Einkünfte aus einer unmittelbar gehaltenen Immobilie erzielt, die in dem Belegheitsstaat der Immobilie keiner Besteuerung unterliegen oder überwiegend steuerbefreit sind. Unter diesen Ausschlussstatbestand fallen persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen des Investmentfonds. Nicht erfasst sind dagegen Fälle, in denen es aufgrund fehlender Überschüsse im Veranlagungszeitraum oder aufgrund der Verrechnung von Überschüssen mit Verlusten aus Vorjahren zu keiner tatsächlichen Besteuerung kommt.

Nach § 2 Absatz 9a Satz 2 InvStG bleiben Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften und Auslands-Immobilien-Gesellschaften für die Zwecke der Immobilienfondsquote und der Auslandsimmobilienfondsquote unberücksichtigt, wenn die Einkünfte der Immobilien-Gesellschaft oder der Auslands-Immobilien-Gesellschaft aus der Vermietung oder Verpachtung oder aus der Veräußerung von Immobilien zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind. Unter diesen Ausschlussstatbestand fallen persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen der Immobilien-Gesellschaft oder der Auslands-Immobilien-Gesellschaft. Die Regelung ist dagegen nicht anwendbar, wenn die Immobilien-Gesellschaft oder die Auslands-Immobilien-Gesellschaft steuerpflichtig ist, es aber aufgrund fehlender Überschüsse im Veranlagungszeitraum oder aufgrund der Verrechnung von Überschüssen mit Verlusten aus Vorjahren zu keiner tatsächlichen Besteuerung kommt.

Ein Investmentfonds hat zu prüfen, ob seine unmittelbar oder mittelbar über Personengesellschaften gehaltene Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften und Auslands-Immobilien-Gesellschaften grundsätzlich einer steuerlichen Vorbelastung unterliegen oder unter die Voraussetzungen des § 2 Absatz 9a Satz 2 InvStG fallen. Sofern die Voraussetzungen des § 2 Absatz 9a Satz 2 InvStG erfüllt sind, dürfen diese Beteiligungen nicht als Immobilien eingestuft werden, so dass der Anleger bei Unterschreiten der oben angeführten 50 Prozent-Schwelle die Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung verliert.

Die Regelung in § 2 Absatz 9 Satz 6 InvStG zur Berücksichtigung von Anteilen an REIT-Körperschaften, -Personenvereinigungen oder -Vermögensmassen ist als *lex specialis* vorrangig gegenüber § 2 Absatz 9a Satz 2 InvStG-E. D. h. eine Beteiligung an einem steuerbefreiten REIT wird weiterhin als Immobilie berücksichtigt, wenn die Ausschüttungen des REIT einer hinreichenden Besteuerung unterliegen.

Nach § 2 Absatz 9a Satz 3 InvStG werden Beteiligungen an Immobilien-Gesellschaften und Auslands-Immobilien-Gesellschaften nicht für die Zwecke der Immobilien- oder Auslands-Immobilienteilfreistellung berücksichtigt, wenn die Einkünfte der Immobilien-Gesellschaft oder der Auslands-Immobilien-Gesellschaft dem Investmentfonds als deren Gesellschafter zugerechnet werden und diese Einkünfte keiner Besteuerung unterliegen oder zu mehr als 50 Prozent von der Besteuerung befreit sind. Diese Regelung schließt die Teilfreistellung bei besonderen Besteuerungsregimen wie der Beteiligung von Investmentfonds an finnischen Oy MREC aus, da es dabei ebenfalls an einer steuerlichen Vorbelastung fehlt.

#### **Zu Buchstabe b (§ 2 Absatz 9b)**

Es handelt sich um eine Folgeänderung zur Einfügung des neuen Absatzes 9a. Der bisherige Absatz 9a wird Absatz 9b.

#### **Zu Nummer 2 (§ 4 Absatz 2 Nummer 1a – neu –)**

Der neue § 4 Absatz 2 Nummer 1a InvStG regelt, welches Finanzamt für die Besteuerung zuständig ist, wenn ein Investmentfonds Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG veräußert. Die Regelung betrifft nur Investmentfonds ohne gesetzlichen Vertreter im Inland und greift nur, wenn sich nicht bereits aus § 4 Absatz 2 Nummer 1 InvStG ein zuständiges Finanzamt ergibt. Die neue Zuständigkeitsregelung ist aufgrund der Erweiterung des Besteuerungstatbestands in § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG erforderlich. Betroffen sind Fälle, in denen Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit überwiegend inländischen Immobilienbesitz veräußert werden, aber die Kapitalgesellschaft weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat (ausländische Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft). Ein Anwendungsfall würde beispielsweise vorliegen, wenn ein in Luxemburg verwalteter Investmentfonds Anteile an einer Luxemburger Kapitalgesellschaft veräußert, deren Vermögensgegenstände überwiegend aus in Deutschland belegenen Immobilien besteht.

Zuständig ist nach dem neuen § 4 Absatz 2 Nummer 1a Satz 1 InvStG das Finanzamt, das für die Besteuerung der ausländischen Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft zuständig ist oder bei erstmaliger Veranlagung der ausländischen Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft zuständig wäre.

§ 4 Absatz 2 Nummer 1 Satz 2 InvStG regelt die Zuständigkeit, wenn ein im Ausland verwalteter Fonds mehrere Beteiligungen an Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaften in einem Veranlagungszeitraum veräußert. In diesen Fällen ist auf den Wert der jeweils veräußerten Kapitalbeteiligung abzustellen. Zuständig ist dann das Finanzamt, das für die Besteuerung der Inlandskapitalgesellschaft zuständig ist, die die wertvollste Kapitalbeteiligung darstellt hat.

Wenn ein im Inland verwalteter Investmentfonds eine Beteiligung an einer Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft veräußert, ergibt sich das zuständige Finanzamt aus § 4 Absatz 1 InvStG. Veräußert ein im Ausland verwalteter Investmentfonds eine Beteiligung an einer im Inland ansässigen Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft richtet sich das zuständige Finanzamt nach § 4 Absatz 2 Nummer 1 InvStG und zwar nach dem wertvollsten Teil des Inlandsvermögen des Investmentfonds. Wenn der wertvollste Teil die Beteiligung an der Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft ist oder wenn die Beteiligung der einzige im Inland belegene Vermögensgegenstand ist, richtet sich die Zuständigkeit nach dem Sitz oder der Geschäftsleitung der Inlandsimmobilien-Kapitalgesellschaft.

## **Zu Nummer 3 (§ 6)**

### **Zu Buchstabe a (§ 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1)**

Gewinne aus der Veräußerung von inländischen Immobilien unterliegen nach § 6 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 InvStG auch bei inländischen oder ausländischen Investmentfonds der Besteuerung. Die Änderung des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG soll eine Umgehung dieser Steuerpflicht durch die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft vermeiden. Für diesen Zweck werden die Besteuerungsregelungen des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG, der Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften mit überwiegend inländischen Immobilienbesitz erfasst, auf Investmentfonds ausgedehnt. Mit dieser Rechtsänderung werden die gleichen gesetzgeberischen Ziele wie bei der Einführung des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG verfolgt (vgl. BT-Drucks. 19/4455 S. 48 f.).

Anlass der Änderung ist, dass im Rahmen der Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach § 138d AO Fälle berichtet wurden, in denen inländische und ausländische Anleger über eine luxemburgische Fondsstruktur in eine inländische GmbH mit überwiegend inländischen Immobilienbesitz investiert haben. Bei dieser Gestaltung kann derzeit eine Besteuerung der Wertsteigerung der inländischen Immobilien durch Veräußerung des „GmbH-Mantels“ vermieden werden.

Nach der Neufassung des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG gehören zu den sonstigen inländischen Einkünften die Einkünfte nach § 49 Absatz 1 EStG mit Ausnahme der Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa und bb EStG, soweit sie nicht von § 6 Absatz 3 oder 4 InvStG erfasst werden. Einkünfte nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG, die aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften stammen, deren Anteilswert zu irgendeinem Zeitpunkt während der letzten 365 Tage vor der Veräußerung, unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 Prozent auf inländischem unbeweglichen Vermögen beruhte, sind nunmehr von der Regelung umfasst und damit steuerpflichtig.

Die Regelung gilt sowohl für Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland als auch für ausländische Kapitalgesellschaften.

Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland können tatbestandlich dem Grunde nach auch unter den (hier nicht erfassten) Veräußerungstatbestand in § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG fallen, der eine Steuerpflicht aber an das Vorliegen eines inländischen Sitzes oder einer Geschäftsleitung der Kapitalgesellschaft im Inland anknüpft. Um klarzustellen, dass die Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG vorrangig anzuwenden ist, wurde ein klarstellender Halbsatz im Gesetzeswortlaut ergänzt. Danach ist die Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG unabhängig von einem inländischen Sitz oder einer inländischen Geschäftsleitung anzuwenden. Damit sind die Veräußerungsgewinne i. S. d. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG auch dann von dem Investmentfonds zu versteuern, wenn zugleich der Tatbestand des § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe aa EStG erfüllt ist.

Die Einkünfte nach § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG i. V. m. § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG sind von dem Investmentfonds selbst zu ermitteln und im Veranlagungsverfahren gegenüber dem zuständigen Finanzamt zu erklären.

### **Zu Buchstabe b (§ 6 Absatz 5 Satz 3 – neu –)**

Der neue Satz 3 schließt die Anwendung des vorherigen Satzes 2 aus. Demnach ist von gewerblichen Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 EStG nur auszugehen, wenn der

Investmentfonds seine Vermögensgegenstände aktiv unternehmerisch bewirtschaftet. Die Änderung in § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG soll aber gerade Fälle von Einkünften nach § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG einschließen in denen keine unternehmerische Bewirtschaftung, sondern eine Vermögensverwaltung vorliegt.

#### **Zu Nummer 4 (§ 26 Nummer 7a Satz 2 Satzteil nach Buchstabe b)**

§ 26 InvStG („Anlagebestimmungen“) definiert die Voraussetzungen für die Einstufung als Spezial-Investmentfonds. Nach § 26 Nummer 7a Satz 1 InvStG müssen die Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung weniger als 5 Prozent der gesamten Einnahmen des Spezial-Investmentfonds betragen. Bei einem Überschreiten dieser Grenze droht der Verlust des Status als Spezial-Investmentfonds (§ 52 Absatz 1 Satz 1 InvStG). Der Statusverlust führt auf Ebene des Spezial-Investmentfonds zu einer fiktiven Veräußerung aller Vermögensgegenstände unter Aufdeckung aller stiller Reserven. Zudem gelten auf Ebene der Anleger die Spezial-Investmentanteile als veräußert,

Um das Risiko eines Statusverlusts und die daraus resultierenden Folgen zu vermeiden, haben die Spezial-Investmentfonds bislang nur in sehr eingeschränktem Umfang in die Erzeugung erneuerbarer Energien investiert. Damit Spezial-Investmentfonds vermehrt in erneuerbare Energien investieren, wurde im Zuge des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) in § 26 Nummer 7a Satz 2 InvStG eine ergänzende Regelung eingeführt. Danach erhöht sich die maximal zulässige Grenze für Einnahmen aus aktiver unternehmerischer Bewirtschaftung unter bestimmten Voraussetzungen um weitere 5 Prozentpunkte auf 10 Prozent. Diese Erhöhung setzt im Einzelnen voraus, dass die Spezial-Investmentfonds Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom erzielen, die im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Immobilien stehen und

- aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nummer 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder
- aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder stammen.

Auch diese neue Grenze schöpft noch nicht in hinreichendem Maß die bei Spezial-Investmentfonds bestehenden Potentiale für Beiträge zur Klimawende aus. Daher wird durch eine Änderung des § 26 Nummer 7a Satz 2 InvStG die Grenze von 10 Prozent um 10 Prozentpunkte auf 20 Prozent erhöht. Dadurch können Spezial-Investmentfonds ihr Engagement im Bereich des Betriebens von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrrädern erheblich ausweiten. Zudem wird ein Gleichlauf mit den Regelungen zur erweiterten Kürzung in § 9 Nummer 1 Satz 3 Buchstabe b GewStG hergestellt.

#### **Zu Nummer 5 (§ 43)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 43 Absatz 1 Satz 2 – neu –)**

Erzielt ein Spezial-Investmentfonds Einkünfte aus einem ausländischen Staat, muss er sich grundsätzlich dem Besteuerungsregime des Quellenstaats unterwerfen. Die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge des Spezial-Investmentfonds sind nach § 43 Absatz 1 InvStG bei der Veranlagung des Anlegers aber insoweit von der Bemessungsgrundlage auszunehmen, als die aus diesem ausländischen Staat (Quellenstaat) stammenden Einkünfte, nach dem Doppelbesteuerungsabkommen des Quellenstaats mit der Bundesrepublik Deutschland, von der inländischen Besteuerung freigestellt sind. Die Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 43 Absatz 1 Satz 1 InvStG ist, dass die Bundesrepublik Deutschland nach der Freistellungsmethode auf das Besteuerungsrecht verzichtet hat. Zweck der Steuerbefreiung beim Anleger ist, dass Spezial-Investmenterträge auf Anlegerebene – unabhängig von der Art der Einkünfte – grundsätzlich voll steuerpflichtig sind, der

Anleger eines Spezial-Investmentfonds aber nicht schlechter als ein direktinvestierender Anleger stehen soll. Aus diesem Grund wird durch § 43 Absatz 1 Satz 1 InvStG im Ergebnis eine mögliche DBA-Begünstigung des Spezial-Investmentfonds an den Anleger weitergereicht, um eine steuerliche Doppelbelastung ausländischer Einkünfte zu vermeiden. Der wesentliche Anwendungsfall der Regelung sind Einkünfte aus ausländischem unbeweglichen Vermögensgegenständen und Auslands-Immobilien Gesellschaften, da ausländische Dividendeneinkünfte und Investorserträge durch § 43 Absatz 1 Satz 2 InvStG von der Regelung ausgeschlossen sind.

Die neue Regelung nach § 43 Absatz 1 Satz 2 InvStG zielt darauf ab, die Anwendung der Steuerbefreiung aus § 43 Absatz 1 Satz 1 InvStG auszuschließen, wenn es aufgrund von ausländischen Steuerbefreiungsvorschriften zu keiner Steuervorbelastung im Ausland kommt. Anlass für die Rechtsänderung sind entsprechende Gestaltungen deutscher Investmentfonds, die im Zuge von Mitteilung von grenzüberschreitenden Steuergestaltungen nach § 138d AO bekannt wurden und Immobilieninvestitionen in Finnland betreffen. Allerdings kann bei einer ähnlichen Gestaltung über einen Spezial-Investmentfonds keine Steuerfreistellung erlangt werden, wenn keine tatsächliche Besteuerung in Finnland erfolgt ist (Artikel 21 Absatz 1 des DBA mit Finnland). Da jedoch nicht alle DBA entsprechende Rückfallklauseln (Subject-to-tax-Klauseln) enthalten, wird durch die Neuregelung vorsorglich eine Steuerfreistellung bei fehlender Vorbelastung ausgeschlossen.

Es handelt sich hier nicht um eine Regelung, mit der eine völkerrechtliche Vereinbarung abbedungen wird (sog. Treaty override). Bei einer Investition eines Spezial-Investmentfonds in eine ausländische Immobilie ist das jeweilige DBA nur unmittelbar gegenüber dem Spezial-Investmentfonds anzuwenden. Für den Anleger des Spezial-Investmentfonds ergeben sich dagegen keine unmittelbaren Rechte aus dem DBA. Der Gesetzgeber kann daher die in § 43 Absatz 1 InvStG geregelte transparente Weitergabe eines DBA-Besteuerungsvorteils an den Anleger einschränken oder sogar abschaffen, ohne dass dies ein Treaty override darstellen würde.

Nach § 43 Absatz 1 Satz 2 InvStG ist die Steuerfreistellung nach Satz 1 ausgeschlossen, wenn die jeweiligen Einkünfte des Spezial-Investmentfonds in dem ausländischen Staat, aus dem sie stammen, keiner tatsächlichen Besteuerung unterlegen haben. Unter diesen Ausschlussstatbestand fallen persönliche oder sachliche Steuerbefreiungen der jeweiligen Einkünfte oder Steuersubjekte. Insbesondere sind sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen von Einkünften aus ausländischen Immobilien und Auslands-Immobilien Gesellschaften erfasst. Weiterhin wäre die Steuerfreistellung ausgeschlossen, wenn tatsächlich keine Besteuerung durchgeführt wurde, z. B. weil die Einkünfte nicht gegenüber den Steuerbehörden des Quellenstaats erklärt wurden. Dagegen liegt auch dann eine tatsächliche Besteuerung vor, wenn aufgrund einer Verrechnung mit Verlusten aus früheren Veranlagungszeiträumen oder aus anderen Einkunftsquellen keine Steuerbelastung angefallen ist.

Der Spezial-Investmentfonds hat zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Steuerfreistellung nach § 43 Absatz 1 InvStG erfüllt sind und entsprechende Angaben in der Feststellungserklärung nach § 51 InvStG zu machen.

#### **Zu Buchstabe b und Buchstabe c (§ 43 Absatz 1 Satz 3 und 4)**

Bei den Änderungen in den bisherigen Sätzen 2 und 3 (nun Sätze 3 und 4) des § 43 Absatz 1 InvStG handelt es sich um redaktionelle Folgenänderungen der Einfügung des neuen Satzes 2.

#### **Zu Nummer 6 (§ 57 Absatz 8 – neu –)**

Nach § 57 Absatz 8 Satz 1 InvStG sind die Neufassung des § 2 Absatz 9a InvStG, der neu eingefügte § 4 Absatz 2 Nummer 1a InvStG und die Änderung des § 26 Nummer 7a InvStG ab dem 1. Januar 2024 anzuwenden.



Nach § 57 Absatz 8 Satz 2 – neu – InvStG ist die Neufassung des § 6 Absatz 5 Satz 1 Nummer 1 InvStG erstmals auf Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen anzuwenden, bei denen die Veräußerung nach dem Verkündungsdatum dieses Gesetzes erfolgt und erfasst nur Wertveränderungen, die ab diesem Zeitpunkt eingetreten sind. Mit dieser in die Zukunft gerichteten Erfassung von Veräußerungsgewinnen werden verfassungsrechtlich rechtfertigungsbedürftige Rückwirkungen vermieden. Die Regelung ist orientiert an der Anwendungsregelung zu § 49 Absatz 1 Nummer 2 Buchstabe e Doppelbuchstabe cc EStG in § 52 Absatz 45a EStG.

Nach § 57 Absatz 8 Satz 3 – neu – InvStG ist die Neufassung des § 43 Absatz 1 Satz 2 InvStG erstmals auf Geschäftsjahre des Investmentfonds anzuwenden, die nach dem 1. Januar 2024 beginnen.

### **Zu Artikel 30 (Änderung des Forschungszulagengesetzes [1.1.2020])**

#### **Zu Nummer 1 (§ 17)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 17 Absatz 2)**

##### **Zu Doppelbuchstabe aa (§ 17 Absatz 2 Satz 1 Nummer 2)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung aus der Einfügung der neuen Nummern 3 bis 5.

##### **Zu Doppelbuchstabe bb und Doppelbuchstabe cc (§ 17 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 bis 5 – neu – und Absatz 2 Satz 1)**

Mit den Änderungen wird der Bereich der Verarbeitung und Übermittlung von Daten aus dem Bescheinigungsverfahren erweitert.

Um Daten für Zwecke des § 17 Absatz 2 Satz 1 Nummer 4 und Absatz 2 Satz 2 in anonymisierter Form zu erhalten und weiterverarbeiten zu können, ist eine Verarbeitung der Daten zur Anonymisierung notwendig. Diesem Umstand trägt Satz 1 Nummer 3 Rechnung und erlaubt eine Datenverarbeitung zu diesem Zweck. Ebenso wird darin die Verarbeitung zur Pseudonymisierung gestattet, die für die Übermittlung der Daten an Forschungseinrichtungen nötig ist, gestattet.

§ 17 Absatz 2 Satz 1 trägt dem Schutz der im Bescheinigungsverfahren – und damit in einem außerhalb der Finanzverwaltung liegenden Verwaltungsverfahren – erhobenen personenbezogenen Daten Rechnung, welche nach der Datenschutzgrundverordnung einer strengen Zweckbindung und dem Grundsatz der Datenminimierung unterliegen. Die Regelungen dienen der Einhaltung der steuerrechtlichen Sonderregeln in Bezug auf die Wahrung des Steuergeheimnisses. Allerdings hat sich gezeigt, dass die bisherige Regelung zur Nutzung der Daten durch Dritte insofern Artikel 3 des Grundgesetzes (GG) entgegenstehen könnte. Die Nutzung der Daten zum Zweck der wissenschaftlichen Forschung ist bislang gemäß Nummer 2 den Stellen der EU, die Erhebungen gemäß Durchführungsverordnung (EU) Nr. 995/2012 der Kommission vom 26. Oktober 2012 mit Durchführungsvorschriften zur Entscheidung Nr. 1608/2003/EG des Europäischen Parlaments und des Rates zur Erstellung und Entwicklung von Gemeinschaftsstatistiken über Wissenschaft und Technologie (ABl. L 299 vom 27.10.2012, S. 18) in der jeweils geltenden Fassung durchführen, gestattet. Die Erhebungen gemäß Durchführungsverordnung (EU) Nr. 995/2012 der Kommission vom 26. Oktober 2012 dienen der Erstellung europäischer Statistiken über Wissenschaft und Technologie. Sie decken unter anderem die Statistiken über Forschung und Entwicklung sowie Innovationsstatistiken im Unternehmenssektor ab. Abgesehen von der Evaluierung dürfen die besagten Stellen auch weitere wissenschaftliche Forschung mit den erhobenen Daten betreiben. Eine Analyse der Aktivitäten auf dem Gebiet von Forschung und Entwicklung sowie Innovation und eine darauf bezogene weitere wissenschaftliche

Forschung sollte allerdings nicht nur Stellen, die unionsseitig bestellt wurden, vorbehalten sein. Daher soll im Wege der Einführung von Nummer 4 eine Gleichstellung der Forschungseinrichtungen in Bezug auf die Forschung mit den bislang dazu berechtigten EU-Stellen erfolgen. Auch andere Forschungseinrichtungen leisten durch Forschung zu den Innovationsaktivitäten einen wichtigen Beitrag zur Weiterentwicklung des Wirtschaftsstandorts Deutschland. Im Sinne der Vorgaben von Artikel 89 Absatz 1 der Datenschutzgrundverordnung und des Grundsatzes der Datenminimierung soll die Datenübermittlung nur in dem zur Zweckerreichung erforderlichen Maße erfolgen. Für die weitere wissenschaftliche Forschung reichen pseudonymisierte Daten aus, sodass eine Übermittlung personenbezogener Daten nicht erfolgen soll.

Mit der neuen Nummer 5 wird dem Umstand Rechnung getragen, dass auch Daten aus dem Bescheinigungsverfahren für die Erstellung eines Datensatzes der Finanzverwaltung zur Weitergabe an das Statistische Bundesamt erforderlich sind, damit die nach § 1 Absatz 1 Nummer 9 des Steuerstatistikgesetzes zu erstellende Forschungszulagenstatistik vollständig die im Rahmen der Gewährung der Forschungszulage erhobenen Angaben auswerten kann. Die Bescheinigungsstelle darf damit die im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens erhobenen Daten für diese Zwecke verarbeiten und übermitteln.

#### **Zu Buchstabe b (§ 17 Absatz 2 Satz 2 – neu –)**

Der neue Satz 2 bringt das Interesse der Verwaltung an den im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens gewonnenen Daten der Antragstellenden mit dem Interesse der betroffenen Antragstellenden am Schutz ihrer personenbezogenen Daten in Einklang. Die Daten der Antragstellenden können für die Ausgestaltung anderer Fördermaßnahmen sowie politikberatender Maßnahmen im Bereich Forschung und Entwicklung von großem Nutzen sein. Zur Erreichung dieser Ziele sind jedoch anonymisierte Daten der Antragstellenden ausreichend. Im Sinne des Grundsatzes der Datenminimierung sollen daher nur anonymisierte Daten genutzt werden.

#### **Zu Buchstabe c (§ 17 Absatz 2 Satz 3)**

Der Satz 3 wird redaktionell geändert.

#### **Zu Nummer 2 (§ 17 Absatz 3)**

Auf Grund der Neufassung des § 6 FZulG und der damit einhergehenden Umformulierung der „auf Grundlage der nach § 14 zu erlassenen Rechtsverordnung bestimmten Stelle“ in „Bescheinigungsstelle im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – FZulBV)“, wurde der § 17 Absatz 3 FZulG zur sprachlichen Vereinheitlichung neu gefasst. Hierbei handelt es sich um eine redaktionelle Folgeänderung.

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

##### **Zu Nummer 1 (§ 3)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 3 Absatz 3a – neu –)**

Die Förderung nach dem Forschungszulagengesetz (FZulG) erfolgt bisher nur in Bezug auf die dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslöhne von im Forschungs- und Entwicklungsvorhaben beschäftigten Arbeitnehmern, die Eigenleistung eines Einzelunternehmers in Höhe von 40 Euro je Arbeitsstunde bei maximal 40 Arbeitsstunden pro Woche sowie anteilig (60 Prozent) in Bezug auf das Entgelt für Auftragsforschung. Investive Aufwendungen eines Forschungs- und Entwicklungsvorhabens bleiben bisher bei der Forschungszulage unberücksichtigt.

Mit dem Ziel, die steuerliche Forschungsförderung attraktiver auszugestalten, wird die Forschungszulage beginnend für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen, auf im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben genutzte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die für die Durchführung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich sind, ausgeweitet. Die zeitliche Eingrenzung der zusätzlichen förderfähigen Aufwendungen ist erforderlich, um die für Steuervergünstigungen nötige Anreizwirkung sicherzustellen. Eine Förderung von bereits entstandenem Aufwand, würde zu reinen Mitnahmeeffekten führen und keine zusätzlichen Anreize in die Durchführung von Forschung und Entwicklung setzen.

Zum förderfähigen Aufwand eines Wirtschaftsjahres gehört somit zukünftig auch die auf die Nutzung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben entfallende Wertminderung. Für die Förderung ist es jedoch nicht erforderlich, dass die im Forschungs- und Entwicklungsvorhaben verwendeten Wirtschaftsgüter extra für das Forschungs- und Entwicklungsvorhaben neu angeschafft oder hergestellt werden.

Voraussetzung ist, dass abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in dem nach § 2 FZulG begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben tatsächlich ausschließlich eigenbetrieblich genutzt werden. Die Bescheinigungsstelle Forschungszulage (siehe § 6 FZulG) soll im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens feststellen, dass das Wirtschaftsgut für die Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist. Bei den begünstigten abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens darf es sich nur um solche Wirtschaftsgüter handeln, für die nicht die Bewertungsvorschriften im Sinne des § 6 Absatz 2 und 2a EStG angewendet werden. Dadurch werden geringwertige Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter, für die ein Sammelposten gebildet wurde, nicht von der Regelung erfasst. Für die Nutzung solcher Wirtschaftsgüter kann somit kein förderfähiger Aufwand geltend gemacht werden.

Die beweglichen Wirtschaftsgüter müssen zum Anlagevermögen des Betriebes gehören. Aufgrund der gesetzlichen Vorgabe zur ausschließlich eigenbetrieblichen Verwendung im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben ist auch die Zurechnung zum Anlagevermögen der Betriebsstätte, in der das begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben durchgeführt wird, erforderlich. Durch die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen des Betriebs oder der Betriebsstätte des Anspruchsberechtigten, in der das begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben durchgeführt wird, soll sichergestellt werden, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter auch diesem Betrieb oder dieser Betriebsstätte zugewiesen werden, in der das begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben durchgeführt wird. Die Bezugnahme auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens soll sicherstellen, dass keine Verbrauchsmaterialien und keine dem Umlaufvermögen zuzurechnenden Wirtschaftsgüter gefördert werden.

Zum förderfähigen Aufwand eines Wirtschaftsjahres gehört die Wertminderung, die auf die tatsächliche Nutzung des Wirtschaftsgutes im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben entfällt. Die Wertminderung ermittelt sich nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und ermittelt sich 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 ermittelt sich die Wertminderung aus der Differenz der Buchwerte des Wirtschaftsgutes am Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres und am Ende des vorausgegangenen Wirtschaftsjahres. Liegen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Wirtschaftsgutes nicht im gesamten Wirtschaftsjahr vor, ist der förderfähige Aufwand um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat zu kürzen, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen. Förderfähig ist im jeweiligen Wirtschaftsjahr damit nur der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten, der durch die Verwendung eines abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgutes im begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben anfällt. In der förderfähigen Wertminderung berücksichtigt sind dabei alle nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung

zulässigen wertmindernden Ansätze, wie z. B. alle zulässigen Abschreibungs- und Bewertungsmethoden.

Die Beschränkung des förderfähigen Aufwands auf die jeweilige Wertminderung innerhalb eines Wirtschaftsjahres entspricht den beihilferechtlichen Vorgaben des Artikels 25 der gem. § 9 Absatz 1 auf das FZulG Anwendung findenden Verordnung (EU) Nr. 651/2014 der Kommission vom 17. Juni 2014 zur Feststellung der Vereinbarkeit bestimmter Gruppen von Beihilfen mit dem Binnenmarkt in Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (ABl. L 187 vom 26.6.2014, S. 1), zuletzt geändert durch die Verordnung (EU) 2023/1315 der Kommission vom 23. Juni 2023, in der jeweils geltenden Fassung, im Folgenden Allgemeine Gruppenfreistellungsverordnung (AGVO). Artikel 25 Absatz 3 Satz 2 Buchstabe b der AGVO lässt eine Berücksichtigung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsgutes als beihilfefähige Kosten nur zu, soweit und solange das Wirtschaftsgut in dem begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben verwendet wird. Bei einer nur zeitanteiligen Nutzung (im Verhältnis zur betriebsgewöhnlichen gesamten Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes) gilt nur die nach den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung ermittelte Wertminderung während der Dauer des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens als beihilfefähig. Da die Forschungszulage auf den förderfähigen Aufwand eines Wirtschaftsjahres gewährt wird, wird auch nur die auf das jeweilige Wirtschaftsjahr entfallende Wertminderung eines begünstigten Wirtschaftsgutes berücksichtigt, soweit die Zugehörigkeits- und Verwendungsvoraussetzungen erfüllt sind. Dadurch wird jährlich mit der Festsetzung der Forschungszulage die Einhaltung der Zugehörigkeits- und Verwendungsvoraussetzungen geprüft.

Durch die Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen in Kombination mit einer dauerhaften Anhebung der maximalen Bemessungsgrundlage entfaltet die steuerliche Forschungsförderung eine deutlich stärkere Wirkung für Unternehmen aller Größenklassen.

#### **Zu Buchstabe b (§ 3 Absatz 4 Satz 1)**

Aktuell werden gemäß § 3 Absatz 4 FZulG für in Auftrag gegebene Forschungs- und Entwicklungsvorhaben 60 Prozent der Kosten, die der Auftraggeber für den Auftrag aufwendet (Auftragswert), als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt.

Der Ansatz von bisher 60 Prozent der Kosten erfolgte vor dem Hintergrund, dass im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung lediglich Personalaufwendungen als förderfähiger Aufwand geltend gemacht werden können und die Personalkosten durchschnittlich einen Anteil von ca. 60 Prozent der gesamten Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen eines Forschungs- und Entwicklungsvorhabens ausmachen. Damit sollte bei der Auftragsforschung kein breiteres Fördervolumen erfasst werden als bei der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung. Einzelnachweise über den Personalaufwand beim Auftragnehmer sind bei dieser Lösung nicht erforderlich.

Auf Grund der ab 2024 vorgesehenen Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf die Nutzung bestimmter abnutzbarer beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens gemäß § 3 Absatz 3a werden im Rahmen der eigenbetrieblichen Forschung nicht mehr nur ausschließlich Personalaufwendungen als förderfähige Aufwendungen berücksichtigt.

Um das Fördervolumen bei der Auftragsforschung nunmehr auch an das ausgeweitete Fördervolumen bei der eigenbetrieblichen Forschung und Entwicklung anzupassen, wird der bisherige Anteil an den förderfähigen Kosten einer Auftragsforschung von 60 Prozent auf 70 Prozent erhöht. Die Anhebung des Prozentsatzes soll für Aufträge wirksam werden, die nach dem 31. Dezember 2023 vergeben werden. Durch diese Anpassung wird dem bei eigenbetrieblichen Forschungs- und Entwicklungsvorhaben erweiterten förderfähigen Kostenrahmen in pauschalierter Weise auch bei der Auftragsforschung Rechnung getragen. Mit der Festlegung eines förderfähigen prozentualen Anteils der insgesamt nachgewiesen

Gesamtkosten der Auftragsforschung wird es auch zukünftig nicht erforderlich sein, dass die im Rahmen der Auftragsforschung anfallenden Aufwendungen des Auftragnehmers im Einzelnen nachgewiesen werden müssen. Dies dient insbesondere der Verfahrensvereinfachung.

Gefördert werden zukünftig im Rahmen der Auftragsforschung damit neben den Personalkosten auch anteilige Investitionskosten. Mit der Festlegung eines förderfähigen Anteils in Höhe von 70 Prozent des gesamten Auftragswertes einer Auftragsforschung wird berücksichtigt, dass insoweit auch Gewinnanteile und Investitionsaufwendungen in Verbrauchsmaterial, unbewegliche und immaterielle Wirtschaftsgüter des Auftragnehmers im Gesamtpreis enthalten sein können, die im Rahmen der Forschungszulage nicht zu den förderfähigen Aufwendungen zählen.

### **Zu Buchstabe c (§ 3 Absatz 5)**

Die Bemessungsgrundlage umfasst die im Wirtschaftsjahr entstandenen förderfähigen Aufwendungen und beträgt grundsätzlich 2 Mio. Euro. Mit dem Zweiten Corona Steuerhilfegesetz wurde die maximale Bemessungsgrundlage für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis 30. Juni 2026 befristet auf 4 Mio. Euro verdoppelt.

Um die Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf – bestimmte – Investitionskosten zusätzlich zu flankieren, wird die maximale Bemessungsgrundlage entfristet für nach dem 31. Dezember 2023 entstandene förderfähige Aufwendungen auf 12 Mio. Euro verdreifacht. Zur besseren Übersichtlichkeit wird der Absatz neu gegliedert.

Die Verdreifachung der maximalen Bemessungsgrundlage in Kombination mit der Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen steigert die Attraktivität der steuerlichen Forschungsförderung sowohl für kleine und mittlere Unternehmen als auch für größere Unternehmen. Die Entfristung der Regelung führt für die Anspruchsberechtigten zu einer besseren Rechts- und Planungssicherheit und damit zu einem dauerhaften Anreiz, in Forschung und Entwicklung zu investieren.

### **Zu Nummer 2 (§ 4 Absatz 1 Satz 2 und § 5 Absatz 1 Satz 1)**

Es handelt sich um redaktionelle Folgeänderungen auf Grund der Neueinführung des § 3 Absatz 3a FZulG.

### **Zu Nummer 3 (§ 6)**

Die Beurteilung der nach § 2 FZulG begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben wird weiterhin von der Bescheinigungsstelle Forschungszulage und damit von einer außerhalb der Finanzverwaltung liegenden sach- und fachkompetenten unabhängigen Stelle vorgenommen. Von dieser Stelle werden die für die Antragsbearbeitung im Finanzamt erforderlichen Voraussetzungen verbindlich festgestellt.

Für die Beurteilung, ob ein Wirtschaftsgut für die Durchführung eines begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist, sind tiefgehende Kenntnisse und Erfahrungen im Bereich der Forschungs- und Entwicklungsvorhaben notwendig, die in der Finanzverwaltung nicht vorliegen. Da es sich bei den vorzunehmenden Forschungs- und Entwicklungstypischen Beurteilungen um keine steuerlichen Sachverhalte handelt, wären solche Feststellungen für die Finanzverwaltungen nur schwer vorzunehmen. Um eine fachlich zutreffende Entscheidung und eine Einheitlichkeit in der Anwendung sicher zu stellen, wird diese Aufgabe der Bescheinigungsstelle Forschungszulage übertragen.

Diese Bescheinigungsstelle übernimmt zukünftig damit ebenfalls die Beurteilung, ob das jeweilige Wirtschaftsgut, für das die Forschungszulage beansprucht werden soll, für die

Durchführung des begünstigten Forschungs- und Entwicklungsvorhabens erforderlich und unerlässlich ist. Nur die genaue Kenntnis des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens ermöglicht es, die Zweckgebundenheit der Investitionen im Sinne des § 3 Absatz 3a FZulG feststellen zu können. Diese Kenntnisse liegen der Bescheinigungsstelle im Rahmen des Bescheinigungsverfahrens bereits vor. Dadurch entstehen keine wesentlichen Mehrarbeiten für die Bescheinigungsstelle. Die Feststellungen der Bescheinigungsstelle bleiben jedoch auf die grundsätzliche Feststellung der Begünstigung eines Forschungs- und Entwicklungsvorhabens sowie die damit im Zusammenhang stehende Zweckgebundenheit der Investitionen begrenzt. Die Bescheinigungsstelle bewilligt weder die Förderung, noch werden die förderfähigen Aufwendungen geprüft. Die endgültige Prüfung und Festsetzung der Forschungszulage obliegt auch weiterhin dem zuständigen Finanzamt, wobei die sachlichen Feststellungen der Bescheinigungsstelle, die diese in einer Bescheinigung verbindlich bescheidet, für die Finanzverwaltung bindend sind (Grundlagenbescheid für die Festsetzung der Forschungszulage im Sinne des § 171 Absatz 10 Satz 2 und 3 und § 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 AO).

Die Feststellungen, ob die von einem Anspruchsberechtigten durchgeführten Forschungs- und Entwicklungsvorhaben nach § 2 FZulG begünstigt sind und ob ein Wirtschaftsgut für das begünstigte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben erforderlich und unerlässlich ist, erfolgt für jedes durchgeführte Forschungs- und Entwicklungsvorhaben und jedes Wirtschaftsgut separat.

#### **Zu Nummer 4 (§ 9)**

##### **Zu Buchstabe a (§ 9 Absatz 5 Satz 1)**

Das FZulG basiert weitgehend auf den beihilferechtlichen Grundlagen der AGVO. Nicht unter die Freistellungsvoraussetzungen der AGVO fallen jedoch Beihilfen, die Kosten betreffen, die nicht durch schriftliche Unterlagen belegt, klar, spezifisch und aktuell sind (Artikel 7 Absatz 1 Satz 2 AGVO). Die Förderung eines nicht aktivierungsfähigen Eigenaufwands des Unternehmers (sog. Unternehmerlohn) nach § 3 Absatz 3 Satz 1 FZulG erfüllt daher die Freistellungsvoraussetzung der AGVO nicht. Die Förderung erfolgt daher insoweit – wie bisher – auf der Grundlage der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352/1 vom 24.12.2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung.

Bisher umfasste der Verweis auf die Anwendung der De-minimis-Verordnung in § 9 Absatz 5 FZulG nicht nur die tatsächliche pauschale Förderung der Eigenleistungen eines Einzelunternehmers, sondern erstreckte sich auch auf die der Höhe nach begrenzte Förderung von tatsächlich gezahlten Tätigkeitsvergütungen an Mitunternehmern einer Mitunternehmerschaft. Gemäß § 3 Absatz 3 Satz 3 und 4 FZulG sind die Tätigkeitsvergütungen eines Gesellschafters einer Mitunternehmerschaft jedoch nur dann förderfähiger Aufwand, wenn die Tätigkeitsvergütung des Gesellschafters mit der anspruchsberechtigten Mitunternehmerschaft vertraglich vereinbart worden ist. Diese vertragliche Vereinbarung muss zivilrechtlich wirksam, ernsthaft gewollt und tatsächlich durchgeführt werden. Die auf diese Tätigkeitsvergütung entfallende Förderung erfüllt daher auch die Voraussetzungen der AGVO, da die Aufwendungen des Anspruchsberechtigten im Einzelnen der Höhe nach feststell- und nachweisbar sind. Da die Anwendung der De-minimis-Verordnung der Höhe nach begrenzt ist, soll die Förderung der für Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft gezahlten Tätigkeitsvergütung zukünftig nicht mehr auf der beihilferechtlichen Grundlage der De-minimis-Verordnung, sondern auf der beihilferechtlichen Grundlage der AGVO gewährt werden.

Mit der jetzt vorgesehenen Änderung wird daher der Anwendungsbereich der De-minimis-Verordnung auf diejenige Forschungszulage begrenzt, die auf die pauschale Förderung von Eigenleistungen eines Einzelunternehmers entfällt; die Regelungen der De-minimis-

Verordnung gelten daher ausdrücklich nur noch für die Förderung von Eigenleistungen eines Einzelunternehmers.

### **Zu Buchstabe b (§ 9 Absatz 5 Satz 2 und 3 – aufgehoben –)**

Der § 9 Absatz 5 Satz 2 und 3 FZulG nimmt bisher auf einzelne Vorgaben der De-minimis-Verordnung Bezug, ohne dass alle Vorgaben der De-minimis-Verordnung vollständig wiedergegeben werden. Im Sinne einer besseren Rechtsklarheit soll zukünftig nur noch ein dynamischer Verweis auf die einschlägige Rechtsgrundlage der De-minimis-Verordnung in der jeweils geltenden Fassung erfolgen. Die Streichung hat keine Auswirkungen auf die (fortbestehende) Anwendung der in den bisherigen Sätzen 2 und 3 wiedergegebenen Vorgaben der De-Minimis-Verordnung auf das FZulG. Da der § 9 Absatz 5 Satz 4 (alt) FZulG allgemein die Einhaltung der Voraussetzungen der De-minimis-Verordnung vorschreibt, ist die ausdrückliche teilweise Wortwiederholung der Verordnung in den bisherigen Sätzen 2 und 3 nicht notwendig und wird deswegen aufgehoben. Der dynamische Verweis stellt zudem sicher, dass im Fall von Änderungen der De-minimis-Verordnung keine Änderungen des FZulG notwendig werden.

### **Zu Nummer 5 (§10 Absatz 2a – neu –)**

Gemäß § 10 Absatz 1 Satz 2 FZulG wird die festgesetzte Forschungszulage im Rahmen der nächsten erstmaligen Einkommen- oder Körperschaftsteuer-Festsetzung vollständig auf die festgesetzte Steuer angerechnet.

Um dem Umstand entgegenzuwirken, dass die Forschungszulage nicht zeitnah angerechnet werden kann, wenn die Festsetzung der Forschungszulage und die Veranlagung der nächsten erstmaligen Festsetzung zeitlich weit auseinanderfallen, sollen von Amts wegen die Vorauszahlungen, die gemäß § 37 Absatz 3 Satz 3 EStG für den letzten noch nicht veranlagten Zeitraum festgesetzt wurden und angepasst werden können, bis zu der Höhe der festgesetzten aber noch nicht angerechneten Forschungszulage herabgesetzt werden. Allerdings kann diese Herabsetzung nur auf 0 Euro erfolgen, auch wenn die anrechenbare Forschungszulage die insgesamt festgesetzten und gezahlten Vorauszahlungen übersteigt. Mit der Herabsetzung der Vorauszahlungen kommt es insoweit zu einer Auszahlung der Differenz zwischen den bisher geleisteten und nunmehr neu festgesetzten Vorauszahlungen.

Dadurch würde – dem Sinn und Zweck sowie dem Fördergedanken der Regelung folgend – dem Anspruchsberechtigten vorab der wirtschaftliche Vorteil zeitnah gewährt werden können, der sonst erst bei Berücksichtigung der Forschungszulage bei der nächsten erstmaligen Festsetzung entstehen würde.

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

#### § 20 Absatz 7

Nach § 20 Absatz 6 Satz 1 ErbStG haften Versicherungsunternehmen, die vor Entrichtung oder Sicherstellung der Erbschaftsteuer die von ihnen zu zahlende Versicherungssumme oder Leibrente ins Ausland zahlen oder ausländischen Berechtigten zur Verfügung stellen, in Höhe des ausgezahlten Betrags für die Steuer. Für Personen, in deren Gewahrsam sich Vermögen des Erblassers befindet (z. B. Kreditinstitute), ergibt sich nach § 20 Absatz 6 Satz 2 ErbStG eine Haftung in Höhe des ausgezahlten Betrags, wenn sie das Vermögen vor der Entrichtung oder Sicherstellung der Erbschaftsteuer vorsätzlich oder fahrlässig ins Ausland bringen oder einem im Ausland wohnhaften Berechtigten zur Verfügung stellen.

§ 20 Absatz 7 ErbStG gewährt insoweit eine Erleichterung, als er rechtsverbindlich anordnet, dass die Finanzbehörde die grundsätzlich bestehende Haftung nicht geltend machen darf, wenn der in einem Steuerfall ausgezahlte Betrag eine bestimmte Höhe nicht

übersteigt. Die Versicherungsunternehmen bzw. Gewahrsamsinhaber können somit in diesem Umfang Zahlungen in das Ausland oder an ausländische Berechtigte vornehmen, ohne eine Haftungsanspruchnahme befürchten zu müssen.

Zur Vermeidung der Haftung werden bei den für Erbschaftsteuer zuständigen Finanzämtern vor den hier gegenständlichen Auszahlungen Anträge auf Erteilung einer sogenannten Unbedenklichkeitsbescheinigung gestellt. Die Unbedenklichkeitsbescheinigung kann wiederum nur dann direkt an das Versicherungsunternehmen oder den Gewahrsamsinhaber übersandt werden, wenn der im Ausland ansässige Erwerber zuvor schriftlich erklärt, dass er der Offenbarung seiner geschützten Daten durch das Finanzamt zustimmt. Andernfalls kann die Offenlegung einen Verstoß gegen die Datenschutz-Grundverordnung oder die Verletzung des Steuergeheimnisses darstellen.

Diese notwendigen Verfahrensschritte führen sowohl bei den Erbschaftsteuerfinanzämtern als auch den betroffenen Versicherungsunternehmen bzw. Gewahrsamsinhabern und den Erwerberinnen und Erwerbern zu einem erheblichen Arbeitsaufwand.

Um diesen Arbeitsaufwand bei den Finanzämtern als auch die Bürokratie für die Bürgerinnen und Bürgern sowie für die Versicherungsunternehmen und Gewahrsamsinhaber zu verringern, wird die Nichtaufgriffsgrenze für Haftungen in § 20 Absatz 7 ErbStG signifikant erhöht. Dadurch erlangt auch der ausländische Berechtigte schneller Zugriff auf sein erworbenes Vermögen, da er nicht die Erteilung der Unbedenklichkeitsbescheinigung durch die Finanzämter abwarten muss.

Die Erhöhung orientiert sich an der Grenze für die Anzeigepflicht der Versicherungsunternehmen und Gewahrsamsinhaber nach § 33 ErbStG i. V. m. § 1 bis 3 ErbStDV. Nach § 1 Absatz 4 Nummer 2 ErbStDV, § 2 Satz 2 ErbStDV und § 3 Absatz 3 Satz 2 ErbStDV darf die Anzeige unterbleiben, wenn der Wert der anzuzeigenden Wirtschaftsgüter 5 000 Euro nicht übersteigt. Dadurch wird ermöglicht, dass die Versicherungsunternehmen bzw. Gewahrsamsinhaber, die aufgrund des Werts des betroffenen Vermögens von unter 5 000 Euro keine Anzeige nach § 33 ErbStG einreichen müssen, auch keinen Antrag auf Erteilung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung stellen müssen.

### **Zu Artikel 33 (Weitere Änderung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes [1.1.2024])**

#### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird aufgrund der Einfügung des neuen § 2a ErbStG angepasst.

#### **Zu Nummer 2 (§ 2a – neu –)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

An den bisherigen Grundsätzen der Besteuerung von Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden wird festgehalten. Durch Einführung dieser Vorschrift wird im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht für die rechtsfähigen Personengesellschaften die Fortführung des Transparenzprinzips und des Gesamthandsprinzips klargestellt.

Diese Klarstellung ergibt sich bereits folgerichtig aus den Änderungen im steuerlichen Verfahrensrecht. Im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht knüpfen die §§ 13a, 13b ErbStG an die Ertragsbesteuerung an. § 39 Absatz 2 Nummer 2 AO – neu – normiert, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Ertragsbesteuerung weiterhin als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Aufgrund der Verknüpfung mit der Ertragsbesteuerung erfolgt auch im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht eine entsprechende Normierung der bisherigen Grundsätze.



Für die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen im Sinne des § 14a Absatz 3 AO - neu – haben sich durch das MoPeG keine Änderungen ergeben.

Im Fall eines Erwerbs nach § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 ErbStG durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Erwerber. Bei einer Zuwendung durch eine rechtsfähige Personengesellschaft gelten deren Gesellschafter als Zuwendende. Damit soll die bisherige Betrachtungsweise im Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuerrecht, wonach es einer eigenständigen Prüfung bedarf, wer z. B. als Bedachter (Erwerber) durch eine freigebige Zuwendung auf Kosten des Zuwendenden bereichert wurde, fortgeführt werden. Ist künftig eine rechtsfähige Personengesellschaft zivilrechtlich als Bedachte an einem Schenkungsvorgang beteiligt, soll die eigenständige schenkungsteuerrechtliche Prüfung weiterhin ergeben, dass nicht die Gesellschaft, sondern die beteiligten Gesellschafter durch die freigebige Zuwendung schenkungsteuerrechtlich als vermögensmäßig bereichert anzusehen sind.

#### **Zu Nummer 3 (§ 10 Absatz 1 Satz 4)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Durch die Ersetzung der Wörter „Personengesellschaft oder einer anderen Gesamthandsgemeinschaft“ durch das Wort „Personenvereinigung“ wird die Vorschrift an die neue Legaldefinition des Begriffs „Personenvereinigung“ (vgl. § 14a AO - neu –) angepasst. Der Begriff umfasst sowohl rechtsfähige als auch nicht rechtsfähige Personenvereinigungen. Im Fall einer nicht rechtsfähigen Personengesellschaft ist die Vorschrift gemäß § 14a Absatz 4 AO – neu – sinngemäß anzuwenden.

#### **Zu Nummer 4 (§ 13b Absatz 4 Nummer 1 Satz 2 Buchstabe d)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Für die rechtsfähige Personengesellschaft wurde durch das MoPeG klargestellt, dass die für die Personengesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten zum Vermögen der Personengesellschaft gehören (§ 713 BGB in der ab 1. Januar 2024 geltenden Fassung), womit zum Ausdruck gebracht wurde, dass Träger des Vermögens die Personengesellschaft selbst ist, nicht mehr ihre Gesellschafter in gesamthänderischer Verbundenheit. Klarstellend wird hier der Wortlaut „gesamthänderisch gebundenen Betriebsvermögen“ durch einen Verweis auf Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes einer Personengesellschaft ersetzt. Der bisherige Anwendungsbereich der Norm bleibt dadurch unberührt. Die Klarstellung dient der Fortführung der bisherigen Rechtslage.

#### **Zu Nummer 5 (§ 18 Satz 1)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach. Nach der Legaldefinition in der AO soll der Begriff Personenvereinigung abweichend vom Zivilrecht wie bisher nur Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit umfassen. Mit der Ergänzung werden in § 18 ErbStG weiterhin auch Beiträge an rechtsfähige Vereine erfasst.

#### **Zu Artikel 34 (Änderung des Bewertungsgesetzes [1.1.2024])**

##### **Zu Nummer 1 (§ 97 Absatz 2)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Durch das MoPeG sind ab 2024 nicht eingetragene Vereine und Vereine, die nicht durch staatliche Verleihung

Rechtspersönlichkeit erlangt haben, rechtsfähige Personenzusammenschlüsse ohne Rechtspersönlichkeit (§ 54 BGB - neu -). Daher ist der Begriff des nicht rechtsfähigen Vereins in § 97 Absatz 2 ErbStG anzupassen und lautet zukünftig „Vereine ohne Rechtspersönlichkeit“.

Die ebenfalls in § 97 Absatz 2 ErbStG genannten nicht rechtsfähigen Anstalten und Stiftungen sind keine Personenvereinigungen, sondern nicht rechtsfähige Zweckvermögen des privaten Rechts. Der Zusatz „nicht rechtsfähig“ wird vor Anstalten eingefügt, um für Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts den bestehenden Rechtszustand fortzuführen.

#### **Zu Nummer 2 (§ 153 Absatz 2)**

Im Interesse der Verfahrensvereinfachung soll die Erklärungspflicht bei Fällen, in denen der Gegenstand der Feststellung einer Personengesellschaft im Sinne des § 97 Absatz 1 Satz 1 Nummer 5 BewG zuzurechnen ist, vorrangig dieser Personengesellschaft und nur nachrangig jedem Feststellungsbeteiligten obliegen, für dessen Besteuerung eine gesonderte Feststellung von Bedeutung ist. Dafür wird ein neuer Satz 2 eingefügt. Die Klarstellung in dem neuen § 153 Absatz 2 Satz 3 BewG, dass dies auch gilt, wenn der Gegenstand der Feststellung ein Anteil am Betriebsvermögen ist, bezieht sich weiterhin auf Satz 1 und ebenfalls auf Satz 2 – neu –.

#### **Zu Nummer 3 (§ 154 Absatz 3)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. § 154 Absatz 3 BewG ist an die Verschiebung der hier bislang genannten Regelung des § 183 AO in der bisher geltenden Fassung nach § 183a AO – neu – redaktionell anzupassen.

#### **Zu Artikel 35 (Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2024])**

##### **Zu Nummer 1 (§ 12 Satz 2)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Verweisung in § 12 Satz 2 des Bodenschätzungsgesetzes auf die §§ 180 bis 183 AO ist um den neuen § 183a AO zu ergänzen.

##### **Zu Nummer 2 (§ 13 Absatz 4)**

Die neue Fassung des § 13 Absatz 4 BodSchätzG ermöglicht für die Offenlegung der Bodenschätzungsergebnisse mit dieser Ergänzung auch die öffentliche Bekanntmachung durch die entsprechende Veröffentlichung auf der Internetseite der Finanzämter oder der obersten Finanzbehörden der Länder. Die Regelung dient der Stärkung der Öffentlichkeitsbeteiligung, indem dem Einzelnen der Zugang zu den erforderlichen Informationen erleichtert wird. Durch die Veröffentlichung von Unterlagen im Internet werden diese im Gegensatz zur herkömmlichen Einsichtsgewährung weltweit und zeitlich unbegrenzt verfügbar gemacht. Um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass nicht alle Bürgerinnen und Bürger über einen Internetzugang verfügen, wird die Regelung als Ergänzung eingeführt. Die Regelung zur Offenlegung in den Räumen des Finanzamts bleibt bestehen.

#### **Zu Artikel 36 (Weitere Änderung des Bodenschätzungsgesetzes [1.1.2025])**

##### § 12 Satz 2

Auf Feststellungszeitpunkte ab dem 1. Januar 2025 werden keine Einheitswerte mehr festgestellt. Artikel 36 bereinigt daher die betroffene, durch Artikel 35 Nummer 1 zum 1. Januar

2024 geänderte Vorschrift im Bodenschätzungsgesetz und ersetzt im Ergebnis die Wörter „Einheitswerten oder Grundsteuerwerten“ durch den Begriff „Grundsteuerwerten“.

### **Zu Artikel 37 (Änderung des Handelsgesetzbuchs [1.1.2024])**

#### **Zu Nummer 1 (§ 8b Satz 2 Nummer 12)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Klarstellung. Eintragungen im Gesellschaftsregister und zum Gesellschaftsregister eingereichte Dokumente sind bereits über § 8b Absatz 2 Nummer 2a im Unternehmensregisters zugänglich. In Nummer 12 wird klargestellt, dass auch Registerbekanntmachungen des Gesellschaftsregisters über die Internetseite des Unternehmensregisters zugänglich sind. Auch im Gesellschaftsregister gibt es keine separate Bekanntmachung der Eintragung, jedoch sogenannte Registerbekanntmachungen nach § 10 Absatz 3 HGB in Verbindung mit § 707b Nummer 2 BGB-neu. Diese Registerbekanntmachungen sollen über die Internetseite des Unternehmensregisters zugänglich sein.

#### **Zu Nummer 2 (§ 241a Satz 1)**

##### *Allgemeines*

Gemäß § 241a Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) brauchen Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 600 000 Euro Umsatzerlöse und jeweils 60 000 Euro Jahresüberschuss aufweisen, die handelsrechtlichen Buchführungs- und Inventarisierungsvorschriften (§§ 238 bis 241 HGB) nicht einzuhalten. Durch die ergänzende Bestimmung des § 242 Absatz 4 HGB werden diese Einzelkaufleute auch von der handelsrechtlichen Pflicht zur Aufstellung eines Jahresabschlusses befreit. Auch aus den steuerrechtlichen Vorschriften ergeben sich für diese Einzelkaufleute grundsätzlich keine Buchführungs- und Bilanzierungspflichten, da die Schwellenwerte des § 141 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1, 4 und 5 der Abgabenordnung (AO) entlang der handelsrechtlichen Schwellenwerte des § 241a Satz 1 HGB ausgestaltet sind und die steuerrechtliche Buchführungspflicht gemäß § 140 AO im Übrigen eine bestehende handelsrechtliche Buchführungspflicht voraussetzt. Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen, und die auch nicht aus eigenem Betreiben Bücher führen und Abschlüsse machen, können – statt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (§ 4 Absatz 1 EStG) – eine „vereinfachte“ Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung wählen (§ 4 Absatz 3 EStG). Diese ist weniger aufwändig als eine Buchführung und Rechnungslegung nach handelsrechtlichen Grundsätzen mit entsprechender steuerlicher Gewinnermittlung. Die Schwellenwerte in § 241a HGB und § 141 AO wurden zuletzt durch das Bürokratieentlastungsgesetz vom 28. Juli 2015 (BGBl. I S. 1400) mit Wirkung zum 1. Januar 2016 angehoben.

Mit der Maßnahme sollen die Schwellenwerte in § 241a HGB und § 141 AO von 600 000 Euro auf 800 000 Euro (Umsatzerlöse bzw. Gesamtumsatz) und von 60 000 Euro auf 70 000 Euro (Jahresüberschuss bzw. Gewinn) angehoben werden. Steuerpflichtige Einzelkaufleute, die innerhalb des Umsatzerlöse-Korridors von 600 000 Euro und 800 000 Euro sowie innerhalb des Jahresüberschuss (bzw. Gewinn)-Korridors von 60 000 Euro und 70 000 Euro liegen, können demnach künftig von einer handelsrechtlichen Buchführung mit Jahresabschlusserstellung (und entsprechender steuerlicher Gewinnermittlung) auf eine Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschuss-Rechnung mit vereinfachter Buchführung wechseln.

Parallel zur Erhöhung der Buchführungsschwellen soll auch die Schwelle für die umsatzsteuerliche Ist-Versteuerung (Möglichkeit zur Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten) von 600 000 Euro auf 800 000 Euro erhöht werden.

Ziel der Maßnahme ist, Einzelkaufleute zu entlasten und Steuerbürokratie durch die höheren Schwellenwerte zu verringern.

#### § 241a Satz 1

Die Anhebung der Schwellenwerte in § 241a Satz 1 HGB dient der allgemeinen inflationsbedingten Anpassung und der weiteren Bürokratieentlastung von Einzelkaufleuten, deren Umsatzvolumen und Jahresüberschuss verhältnismäßig gering sind. Die Änderung kommt damit der mittelständischen Wirtschaft zugute.

#### **Zu Artikel 38 (Änderung des Einführungsgesetzes zum Handelsgesetzbuch [1.1.2024])**

Die Übergangsvorschrift zum geänderten § 241a Satz 1 HGB stellt sicher, dass die Erhöhung der Schwellenwerte erstmals auf ein Geschäftsjahr anzuwenden ist, das nach dem 31. Dezember 2023 beginnt. Dementsprechend ist die geltende Fassung des § 241a Satz 1 HGB letztmals auf ein Geschäftsjahr anzuwenden, das spätestens am 31. Dezember 2023 beginnt.

#### **Zu Artikel 39 (Änderung des Generationenkapitalgesetzes [1.11.2023])**

##### § 7 Absatz 4 – neu –

Die Anzahl der rentenbeziehenden Menschen in Relation zur Bevölkerung im erwerbsfähigen Alter wird in Deutschland in den kommenden Jahren deutlich steigen. Dadurch werden sich die Rentenbeiträge mittelfristig erhöhen und auch die regelgebundenen Leistungen des Bundes an die gesetzliche Rentenversicherung steigen. Um die Belastungen des umlagefinanzierten Rentensystems zu reduzieren, soll mit dem Gesetz ... (GenKapG) eine Stiftung mit der Bezeichnung „Generationenkapital“ errichtet werden. Aus den Überschüssen der Stiftung soll ein Finanzierungsbeitrag zur allgemeinen Rentenversicherung geleistet werden, wodurch der Anstieg des Rentenbeitragssatzes und damit auch der Anstieg der Leistungen des Bundes an die Rentenversicherung mittel- bis langfristig gedämpft werden soll.

Da eine Besteuerung der Stiftung zu Lasten der Rendite und damit letztlich auch der an die Rentenversicherung weitergabefähigen Beträge gehen würde, soll die Stiftung aus Gründen des Gemeinwohls wie folgt von der Besteuerung ausgenommen werden:

- Die Stiftung unterliegt nicht der Körperschaftsteuer oder der Gewerbesteuer.
- Die Errichtung der Stiftung sowie Zuwendungen an die Stiftung unterliegen nicht der Erbschaft- und Schenkungsteuer.
- Zahlungen und Leistungen der Stiftung unterliegen keinem Kapitalertragsteuerabzug.

Zudem soll mit Absatz 4 die deutsche Sicht klargestellt werden, dass die Stiftung trotz der Steuerbefreiung als in Deutschland ansässig gelten soll, um ihr die Reduzierung im Ausland anfallender Quellensteuern nach Maßgabe der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen zu ermöglichen.

Zweck der Stiftung ist einen Beitrag zur langfristigen Stabilisierung der Beitragssatzentwicklung in der gesetzlichen Rentenversicherung durch Mitfinanzierung der gesetzlichen Rentenversicherung zu leisten. Damit soll angesichts des demographischen Wandels die Altersversorgung der Bevölkerung abgesichert werden. Es handelt sich dabei um ein Schutzgut von erheblichem öffentlichem Interesse. Daher gebietet sich die Befreiung von der Erbschaft- und Schenkungsteuer, um etwaige Zuwendungen an die Stiftung nicht zusätzlich mit Erbschaft- und Schenkungsteuer zu belasten und die Erreichung des Zwecks der

Stiftung nicht zu gefährden. Bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer handelt es sich um eine Bereicherungssteuer, die auf die Erhöhung der persönlichen Leistungsfähigkeit zielt. Die Steigerung der Leistungsfähigkeit des gesetzlichen Rentenversicherungssystem zur Förderung der Altersversorgung der Bevölkerung stellt keine Bereicherung dar, die mit Sinn und Zweck des Besteuerungssystems der Erbschaft- und Schenkungsteuer im Einklang steht. Aufgrund der Steuerbefreiung von Zuwendungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer bedarf es keiner ergänzenden Steuerbefreiung bei der Grunderwerbsteuer. Soweit die Stiftung eine Zuwendung im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes erhält, ist diese aufgrund der Steuerbefreiung in § 3 Nummer 2 des Grunderwerbsteuergesetzes von der Grunderwerbsteuer befreit. Die übrigen Steuerbefreiungen im Grunderwerbsteuergesetz bleiben unberührt.

### **Zu Artikel 40 (Änderung des EU-Amtshilfegesetzes [TnV])**

Unternehmen und Steuerpflichtige im Allgemeinen sind im Zuge ihrer stetig zunehmenden grenzüberschreitenden Aktivitäten mit uneinheitlichen steuerrechtlichen Rahmenbedingungen einer größer werdenden Zahl von Staaten konfrontiert. Daraus resultieren Unsicherheiten über die jeweilige steuerliche Situation. Diese Unsicherheiten können die wirtschaftliche Entwicklung von Unternehmen behindern, faire Wettbewerbsbedingungen beeinträchtigen und den effizienten Einsatz von Verwaltungsressourcen gefährden. Die zwischenstaatliche Zusammenarbeit von Verwaltungsbehörden im Steuerbereich sieht nach der geltenden Rechtslage bereits Verfahren vor, die darauf abzielen, Steuerpflichtigen Rechts- und damit Planungssicherheit zu gewähren (Vorabverständigungsverfahren nach § 89a der Abgabenordnung – AO –) oder dies regelmäßig, wenn auch nicht notwendigerweise, mit sich bringen (gleichzeitige Prüfungen, insb. nach § 12 des EU-Amtshilfegesetzes. Als „gemeinsame Prüfungen“ wurden bislang gleichzeitige Prüfungen bezeichnet, wenn sie in besonders stark koordinierter Weise und in Verbindung mit grenzüberschreitenden Anwesenheiten von Beamten nach §§ 10, 11 EU-Amtshilfegesetz durchgeführt wurden).

In den Artikeln 9, 17 und 40 werden durch Änderungen des EU-Amtshilfegesetzes (EUAHiG) und der Abgabenordnung (AO) Rechtsgrundlagen für die Durchführung weiterer zwischenstaatlicher Prüfungs- und Risikobewertungsverfahren geschaffen. Auf diese Weise sollen im Interesse der Steuerpflichtigen und der Finanzbehörden Doppelbesteuerungstreitigkeiten wirksamer vermieden werden. Zu diesem Zweck wird mit § 12a EUAHiG (Artikel 40 Nummer 8) die Durchführung gemeinsamer Prüfungen mit Mitgliedstaaten der Europäischen Union (Mitgliedstaaten) geregelt. Hierdurch werden zugleich entsprechende Verpflichtungen der Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der EU-Amtshilferichtlinie umgesetzt. Mit § 117e AO (Artikel 9 Nummer 5) wird Rechtsklarheit in Bezug auf die Anwendung besonderer Formen der Amtshilfe, insbesondere gleichzeitiger und gemeinsamer Prüfungen, auch im Verhältnis zu Drittstaaten geschaffen. § 89b AO (Artikel 9 Nummer 2) etabliert des Weiteren Verfahren, die Steuerpflichtigen und Finanzbehörden die Teilnahme an internationalen Risikobewertungen ermöglichen.

### **Zu Nummer 1 (Inhaltsübersicht)**

Die Inhaltsübersicht wird redaktionell an den neu eingefügten § 12a EUAHiG angepasst.

### **Zu Nummer 2 (§ 2 Absatz 13 – neu –)**

§ 2 EUAHiG enthält die für das EUAHiG maßgeblichen Begriffsbestimmungen. Mit dem neu eingefügten Absatz 13 wird im Interesse der Rechtsklarheit der Begriff der behördlichen Ermittlung bestimmt.

Behördliche Ermittlungen sind hiernach alle Maßnahmen, die zum Ziel haben, den für die Besteuerung relevanten Sachverhalt aufzuklären, und die im Rahmen der der Verwaltung übertragenen Aufgaben wahrgenommen werden. Die Gesetzesformulierung lehnt sich an der Begriffsbestimmung in Artikel 3 Nummer 7 der EU-Amtshilferichtlinie an. Behördliche

Ermittlungen deutscher Finanzbehörden sind hiernach insbesondere die in § 92 AO genannten Einzelmaßnahmen, die Außenprüfung (§§ 193 bis 207 AO), Ermittlungsmaßnahmen im Rahmen einer betriebsnahen Veranlagung, die Lohnsteuernachschau und die Kassennachschau. Behördliche Ermittlungen sind nicht auf Maßnahmen nach der AO beschränkt (vgl. Änderung in § 4 Absatz 1 Satz 4 EUAHiG), sondern umfassen auch Verfahren zur Prüfung von Sorgfalts- und Meldepflichten, die sich aus speziellen Steuergesetzen, beispielsweise dem Finanzkonten-Informationsaustauschgesetz oder dem Plattformen-Steuertransparenzgesetz, ergeben.

Das EUAHiG verwendet den Begriff der behördlichen Ermittlung an mehreren Stellen. Im Zusammenhang mit Ersuchen anderer Mitgliedstaaten (§ 4 Absatz 1 und 2) und der Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten (§ 10 Absatz 1) stellt das Gesetz auf behördliche Ermittlungen in Deutschland ab. Im Fall von gleichzeitigen und gemeinsamen Prüfungen (§§ 12, 12a) werden durch das EUAHiG behördliche Ermittlungen im In- und Ausland angesprochen. Diese Zweideutigkeit des Begriffs erfordert bei seiner Bestimmung eine Differenzierung unter Berücksichtigung des jeweiligen Kontextes.

#### *Nummer 1*

Behördliche Ermittlungen liegen nach der Nummer 1 im Inland vor, sofern Finanzbehörden (§ 1 Absatz 4 i. V. m. § 6 Absatz 2 AO) in Erfüllung der ihnen nach dem Gesetz über die Finanzverwaltung übertragenen Aufgaben handeln.

#### *Nummer 2*

Im Fall der Behörden anderer Mitgliedstaaten liegen nach der Nummer 2 behördliche Ermittlungen vor, sofern diese Behörden in Erfüllung der ihnen nach dem Recht des jeweiligen Mitgliedstaates übertragenen Aufgaben handeln

### **Zu Nummer 3**

#### **Zu Buchstabe a (§ 3 Absatz 2)**

Absatz 2 wird neu gefasst, um die Vorschrift um Regelungen zur Benennung und zur Ermächtigung sogenannter zuständiger Bediensteter zu ergänzen.

#### *Satz 1*

Die Neufassung des Absatzes lässt Satz 1 unberührt.

#### *Satz 2*

In Satz 2 wird gegenüber der bisherigen Fassung konkretisiert, dass durch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen als Verbindungsstellen im Sinne im Sinne des Artikel 4 Absatz 3 der EU-Amtshilferichtlinie nur Bundes- oder Landesfinanzbehörden (§ 6 Absatz 2 AO) und als zuständige Bedienstete im Sinne des Artikel 4 Absatz 4 nur Amtsträger (§ 7 AO) einer Bundes- oder Landesfinanzbehörde ernannt werden können. Wie schon zuvor (vgl. Bundestag Drucksache 17/12375, S. 28) folgt aus der Regelung nicht, dass das der Benennung dienende Schreiben im Einvernehmen mit allen obersten Finanzbehörden der Länder ergehen muss.

#### *Satz 3*

In Satz 3 wird das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als zentrales Verbindungsbüro ermächtigt, zuständige Bedienstete der Bundes- oder Landesfinanzbehörden zu benennen. Die Vorschrift stellt sicher, dass für die Finanzbehörden im Bedarfsfall die Möglichkeit zur Teilnahme am zwischenstaatlichen Informationsaustausch im gebotenen Umfang

verwaltungsökonomisch gewährleistet ist. Der Bedarf ist in Fällen gleichzeitiger oder gemeinsamer Prüfungen gegeben (vgl. Absatz 3a). Die Kompetenz des BZSt nach Satz 2 ist gegenüber dem Benennungsrecht durch das Bundesministerium der Finanzen subsidiär. Die schriftlich zu erfolgende Benennung durch das BZSt darf ausschließlich jeweils in Bezug auf einen Einzelfall erfolgen. Die Stellung des zentralen Verbindungsbüros bleibt durch die Benennungen nach den Sätzen 2 und 3 unberührt; die Benennungen wirken ausschließlich ergänzend, nicht ersetzend.

#### **Satz 4**

Satz 4 regelt in Anlehnung an die Begriffsbestimmungen in Artikel 3 Nummer 3 und 4 der EU-Amtshilferichtlinie die Befugnisse einer benannten Verbindungsstelle oder eines benannten zuständigen Bediensteten. Die benannten Finanzbehörden oder der jeweilige Amtsträger sind hiernach, vorbehaltlich einer anderweitigen Festlegung, zum direkten Informationsaustausch mit den zuständigen Behörden der anderen Mitgliedstaaten berechtigt. Die Befugnis zum direkten Austausch mit dem Ausland bestimmt sich gemäß Satz 4 zugleich nach dem Umfang, der in der schriftlichen Benennung festzulegen ist.

#### **Zu Buchstabe b (§ 3 Absatz 3a – neu –)**

Gleichzeitige und gemeinsame Prüfungen (§§ 12, 12a) sind besondere Verfahren der zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch. Der Informationsaustausch erfolgt zwischen zuständigen Behörden. Für die effiziente Durchführung gleichzeitiger und gemeinsamer Prüfungen ist es indes zweckmäßig, dass die Bediensteten der Bundes- und Landesfinanzbehörden, die mit der Bearbeitung eines Steuerfalls betraut sind und der Gegenstand einer gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung ist, unmittelbar an dem zwischenstaatlichen Austausch teilnehmen. Der neu eingefügte Absatz 3a bestimmt hierzu, dass in Fällen gleichzeitiger und gemeinsamer Prüfungen das zentrale Verbindungsbüro die für die behördlichen Ermittlungen im Inland zuständigen Amtsträger der Bundes- und/oder Landesfinanzbehörden, typischerweise die fachlich zuständigen Außenprüfungspersonen, für den jeweiligen Einzelfall als zuständige Bedienstete benennt. Die Benennung durch das zentrale Verbindungsbüro erfolgt in Anwendung des § 3 Absatz 2 Satz 3 und 4 mit der Abweichung, dass das zentrale Verbindungsbüro insoweit kein Ermessen ausübt. Eine gleichzeitige oder gemeinsame Prüfung ist vereinbart, wenn ein hierauf gerichtetes Ersuchen des zentralen Verbindungsbüros oder der zuständigen Behörde eines anderen Mitgliedstaates angenommen worden ist. Sofern es im Einzelfall zweckmäßig ist, vor diesem Zeitpunkt den direkten Informationsaustausch zu ermöglichen, beispielsweise um Einzelheiten des Ersuchens oder der Vereinbarung im Sinne des § 12a zu erörtern, kann das zentrale Verbindungsbüro in Anwendung des Absatzes 2 von seinem Benennungsrecht zu diesem Zweck Gebrauch machen. Die Vorschrift schließt zugleich nicht aus, dass das zentrale Verbindungsbüro oder das Bundesministerium der Finanzen aus Anlass der Durchführung einer gleichzeitigen oder gemeinsamen Prüfung bei begründetem Bedarf unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls im Rahmen ihres Ermessens weitere Amtsträger als zuständige Bedienstete benennt. Die Vorschrift schließt gleichfalls nicht die Möglichkeit aus, für andere Formen des zwischenstaatlichen Informationsaustausches, insbesondere der Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten im Inland (§ 10) oder inländischer Bediensteter in anderen Mitgliedstaaten (§ 11), zuständige Bedienstete in Anwendung des Absatz 2 zu benennen.

#### **Zu Nummer 4**

#### **Zu Buchstabe a (§ 4 Absatz 1 Satz 4)**

Als Folgeänderung zur Begriffsbestimmung der behördlichen Ermittlung in § 2 Absatz 13 wird in Absatz 1 Satz 4 der Verweis auf Maßnahmen, die nach der AO vorgesehen sind, gestrichen.

## **Zu Buchstabe b (§ 4 Absatz 3 und 4)**

### *Absatz 3*

Absatz 3 wird insoweit neu gefasst, als die bisherige Nummer 3 gestrichen wird. Der Absatz bestimmt, in welchen Fällen eine Übermittlung von Informationen an andere Mitgliedstaaten durch das zentrale Verbindungsbüro nicht erfolgen darf. Nach dem bisherigen Gesetzeswortlaut in Nummer 3 erfolgt eine Übermittlung von Informationen nicht, wenn dadurch ein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgegeben werden würde. Die EU-Amtshilferichtlinie erlaubt es den Mitgliedstaaten, von der Übermittlung von Informationen in diesen Fällen abzusehen (vgl. Artikel 17 Absatz 4). Die EU-Amtshilferichtlinie verlangt demgegenüber nicht, den Informationsaustausch in derartigen Fällen generell zu verhindern. Auch in anderen Rechtsinstrumenten der zwischenstaatlichen Amtshilfe ist nicht geregelt, dass die Informationsübermittlung in Bezug auf ein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren abgelehnt werden muss. Für die Verwaltungszusammenarbeit im Bereich der Umsatzsteuer regelt die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 in Artikel 54 Absatz 4, dass eine Übermittlung abgelehnt werden kann, wenn dadurch ein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein Geschäftsverfahren preisgegeben werden würde. Das Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuer-sachen (vgl. Artikel 21 Absatz 2 Buchstabe d), das OECD-Musterabkommen für Doppelbesteuerungsabkommen (vgl. Artikel 26 Absatz 3 Buchstabe c) und das OECD-Musterabkommen für Informationsaustauschabkommen (vgl. Artikel 7 Absatz 2 Satz 1) regeln ebenfalls, dass es der zuständigen Behörde erlaubt ist, von der Übermittlung in derartigen Fällen abzusehen. Es ist nicht vertretbar, im Vergleich dazu stärkere Beschränkungen hinsichtlich der Informationsübermittlung ausgerechnet im Verhältnis zu anderen Mitgliedstaaten aufrecht zu erhalten.

Das kategorische Verbot in seiner bisherigen Fassung ist darüber hinaus geeignet, die effiziente Leistung und Inanspruchnahme zwischenstaatlicher Amtshilfe im Steuerbereich zu erschweren, wenn Einwendungen gegen die Amtshilfe unter Bezugnahme auf ein (ggf. nur vermeintlich) betroffenes Berufs- oder Geschäftsgeheimnis vorgebracht werden. In besonderem Maße stellt diese Situation bei gleichzeitigen und gemeinsamen Prüfungen ein schwerwiegendes Hindernis dar. Den Prüfungen liegen regelmäßig Sachverhaltskomplexe zugrunde (insbesondere betreffend die Verrechnungspreise oder Betriebsstättengewinnabgrenzung), die Elemente enthalten können, die Geschäftsgeheimnissen zuzurechnen sind oder für die sich jedenfalls eine eindeutige Abgrenzung nicht vornehmen lässt, ohne dass hierdurch die effiziente Sachverhaltsermittlung mit dem Ausland beeinträchtigt würde. Vor diesem Hintergrund wird der bisherige Verbotstatbestand in Absatz 4 Nummer 2 als ein Fall ergänzt, bei dessen Vorliegen das zentrale Verbindungsbüro die Übermittlung von Informationen ablehnen kann (vgl. Absatz 4 Nummer 2).

### *Absatz 4*

Absatz 4 regelt, unter welchen Umständen das zentrale Verbindungsbüro von einer Übermittlung von Informationen an andere Mitgliedstaaten der Europäischen Union absehen kann.

#### *Nummer 1*

Der bisher in dem Absatz geregelte Ablehnungsgrund, dass der andere Mitgliedstaat seinerseits aus rechtlichen Gründen nicht zur Übermittlung entsprechender Informationen in der Lage ist, wird in Nummer 1 beibehalten.

#### *Nummer 2*

In Nummer 2 wird neu geregelt, dass eine Informationsübermittlung auch abgelehnt werden kann, wenn andernfalls ein Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder ein



Geschäftsverfahren preisgegeben werden würde. Im Ergebnis hat eine Informationsübermittlung bei Vorliegen eines Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnis oder eines Geschäftsverfahrens (Geschäfts- oder Berufsgeheimnis) nicht kategorisch zu unterbleiben (vgl. Absatz 3). Vielmehr liegt es im pflichtgemäßen Ermessen des zentralen Verbindungsbüros, die Informationsübermittlung unter Abwägung des Informationsverlangens zur Durchsetzung der zutreffenden Besteuerung und der Wahrung der schutzwürdigen Interessen des Geheimnisinhabers ungeachtet des Vorliegens eines Geschäfts- oder Berufsgeheimnisses vorzunehmen.

Im Kontext der zwischenstaatlichen Amtshilfe in Steuersachen ist für die Bestimmung eines Geschäfts- oder Berufsgeheimnisses die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes maßgeblich. Ein Geheimnis in diesem Sinne liegt vor, wenn es sich um Tatsachen und Umstände handelt, die von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung und praktisch nutzbar sind und deren unbefugte Nutzung zu beträchtlichen Schäden führen kann (BFH vom 20. Februar 1979, BStBl 1979 II S. 268). Die Art der Abwicklung einer Geschäftsbeziehung zwischen zwei Unternehmen, die vom Informationsaustausch betroffen sind, ist demgegenüber kein Geschäfts- oder Betriebsgeheimnis. Das gilt auch dann, wenn die Geschäftsbeziehung unter Einschaltung eines Dritten beziehungsweise über einen dritten Staat oder ein Gebiet abgewickelt wird.

Erstreckt sich eine Information auf ein Geschäfts- oder Berufsgeheimnis, ist die Informationsübermittlung jedenfalls dann abzulehnen, wenn die Gefahr besteht, dass ihrem Inhaber dadurch ein mit dem Zweck der Auskunft nicht zu vereinbarender Schaden entstehen kann. Um einen Schaden in diesem Sinne handelt es sich jedenfalls nicht bei einer angemessenen und zutreffenden Besteuerung. Eine Preisgabe oder Offenbarung, die zu einem Schaden führen könnte, droht aufgrund der gegenseitigen Zusicherung der Geheimhaltung im Sinne des Artikel 16 Absatz 1 der EU-Amtshilferichtlinie (internationales Steuergeheimnis) in Verbindung mit Artikel 4 Absatz 3 des Vertrags über die Europäische Union (Grundsatz der vertrauensvollen Zusammenarbeit) grundsätzlich nicht bei der Weiterleitung von Informationen an Steuerbehörden anderer Mitgliedstaaten.

Einer Weitergabe von Informationen, die üblicherweise zur Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen geeignet sind (wie etwa Informationen zu als Vergleich in Betracht kommenden Geschäftsbeziehungen zu fremden Lieferanten oder Kunden), an die zuständigen Behörden anderer Mitgliedsstaaten stehen Handels- oder Gewerbegeheimnisse dementsprechend regelmäßig nicht entgegen.

Von diesen Maßgaben ausgehend, trifft das zentrale Verbindungsbüro seine Entscheidung unter Berücksichtigung aller ihm bekannten Tatsachen und Umstände, einschließlich solcher, die ihm von anderen beteiligten Finanzbehörden oder dem Inhaber des Geschäfts- und Berufsgeheimnisses zur Kenntnis gegeben werden.

#### **Zu Buchstabe c (§ 4 Absatz 5)**

In Absatz 5 werden Folgeänderungen aufgrund der Anpassungen in den Absätzen 3 und 4 bezüglich des Umgangs mit Handels-, Gewerbe- oder Berufsgeheimnissen oder einem Geschäftsverfahren vorgenommen. Die Vorschrift bestimmt im Ergebnis, wie bislang, dass die Übermittlung von Informationen nicht allein deshalb abgelehnt werden kann, weil die betreffenden Informationen sich bei einer Bank, einem sonstigen Finanzinstitut, einem Bevollmächtigten, Vertreter oder Treuhänder befinden oder sich auf Eigentumsanteile an einer Person beziehen.

#### **Zu Nummer 5 (§ 7 Absatz 14a Satz 1)**

Die Änderung dient der Berichtigung eines Verweisfehlers auf das Plattformen-Steuertransparenzgesetz.

## **Zu Nummer 6**

### **Zu Buchstabe a**

#### **Zu Doppelbuchstabe aa**

#### **Zu Dreifachbuchstabe aaa (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung. Finanzbehörden im Sinne des EUAHiG sind stets deutsche Finanzbehörden.

#### **Zu Dreifachbuchstabe bbb (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und 3)**

##### *Nummer 2*

Nach der Änderung der Nummer 2 sind Bedienstete anderer Mitgliedstaaten, die für Zwecke des Informationsaustausches im Inland anwesend sind, dazu befugt, bei den behördlichen Ermittlungen zugegen zu sein, die auf deutschem Hoheitsgebiet durch die Finanzbehörden durchgeführt werden. Die Ergänzung „von den Finanzbehörden“ dient allein der Klarstellung und unterstreicht, dass es sich in den von der Nummer 2 erfassten Fällen um eine sogenannte passive Anwesenheit handelt.

##### *Nummer 3*

Die Änderung der Nummer 3 dient der redaktionellen Berichtigung, soweit die bisherige Formulierung „der nationalen Verfahrensregelungen“ durch „des deutschen Verfahrensrechts“ ersetzt wird. Die Änderung umfasst daneben im Interesse der Rechtssicherheit eine Klarstellung, soweit die Vorschrift ausdrücklich bestimmt, dass die Befragung von Personen und die Prüfung von Aufzeichnungen durch Bedienstete anderer Mitgliedstaaten nur im Beisein eines zuständigen inländischen Bediensteten erfolgen können. Schon nach bisheriger Rechtslage setzten aktive Ermittlungshandlungen ausländischer Bediensteter das Beisein inländischer Bediensteter voraus. Allein ein inländischer Bediensteter ist Amtsträger im Sinne des § 7 AO. Insoweit hat nur er die Befugnisse, die das deutsche Verfahrensrecht, allem voran die AO, eröffnet. Der anwesende ausländische Bedienstete leitet seine Befugnisse von dem ermittlungsführenden inländischen Bediensteten ab. Konsequenterweise regelt § 10 in Absatz 3, dass eine Verweigerung der Mitwirkung einer Person in den Fällen des Absatzes 1 Nummer 3 wie eine Verweigerung gegenüber inländischen Bediensteten „gilt“. Ein Beisein im Sinne der Vorschrift erfordert es, dass der inländische Bedienstete im Hinblick auf die Prüfung der Zulässigkeit der dem ausländischen Bediensteten offenbarten Informationen (vgl. § 10 Absatz 2 Satz 1) jederzeit die Ermittlungshandlungen überwachen und steuern kann. In Fällen einer virtuellen Teilnahme an Ermittlungshandlungen durch ausländische Bedienstete (vgl. § 10 Absatz 1 Satz 2) ist das durch die gleichzeitige Teilnahme eines zuständigen inländischen Bediensteten an einer Telefon- oder Videokonferenz sichergestellt.

#### **Zu Doppelbuchstabe bb (§ 10 Absatz 1 Satz 2 erster Teilsatz)**

Absatz 1 Satz 2 erster Teilsatz wird redaktionell korrigiert und an Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 angepasst.

#### **Zu Buchstabe b (§ 10 Absatz 3 Satz 1 – neu –)**

Mit der Änderung wird in § 10 Absatz 3 ein neuer Satz 1 vorangestellt, der den Umfang und die Grenzen der Befugnisse von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten regelt, wenn sie für Zwecke des Informationsaustausches auf deutschem Hoheitsgebiet an behördlichen Ermittlungen teilnehmen. Die Regelung dient der Umsetzung von Artikel 12a Absatz 2 Unterabsatz 2 der EU-Amtshilferichtlinie. Die EU-Amtshilferichtlinie verortet die entsprechende

Bestimmung in den Regelungen über die gemeinsame Prüfung (vgl. § 12a) und hat zum Hintergrund, dass bei deren Durchführung typischerweise Bedienstete anderer Mitgliedstaaten im jeweiligen Inland Prüfungshandlungen vornehmen. Aus rechtssystematischen Gründen wird die Regelung in § 10 angesiedelt, der die Anwesenheit ausländischer Bediensteter im Inland betrifft. Mit dem Verweis in § 11 auf § 10 gelten dieselben Maßgaben auch, soweit deutsche Bedienstete für Zwecke des Informationsaustausches, einschließlich der Teilnahme an gemeinsamen Prüfungen, in anderen Mitgliedstaaten anwesend sind. Das Bedürfnis zur Regelung des Umfangs und der Grenzen der Befugnisse ausländischer Bediensteter besteht auch in Fällen einer Anwesenheit, die nicht im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung stattfindet, sondern beispielsweise aus Anlass eines konkreten Ersuchens erfolgt. Die Umsetzung der Regelung in § 10 steht im Einklang mit der EU-Amtshilferichtlinie. In Artikel 11 Absatz 1 Satz 1 verpflichtet die Richtlinie die Mitgliedstaaten, die Anwesenheit von Bediensteten anderer Mitgliedstaaten „unter den von [dem jeweiligen aufnehmenden Mitgliedstaat] festgelegten Verfahrensregelungen“ zu ermöglichen. Mit der Einfügung in § 10 Absatz 3 Satz 1 werden die in Deutschland geltenden Verfahrensregelungen konkretisiert.

#### *Erster Halbsatz*

Der erste Halbsatz legt die Befugnisse ausländischer Bediensteter fest. Diese richten sich nach deutschem Verfahrensrecht. Ein anwesender ausländischer Bediensteter ist nicht Amtsträger im Sinne des § 7 AO und kann damit keine Befugnisse, die sich etwa auch der Abgabenordnung ergeben, unmittelbar ausüben. Der ausländische Bedienstete leitet seine Befugnisse aus den für inländische Amtsträger maßgeblichen verfahrensrechtlichen Bestimmungen ab. Der ausländische Bedienstete kann aus diesem Grund unter keinen Umständen selbst Verwaltungsakte erlassen oder Vollstreckungsmaßnahmen vornehmen.

#### *Zweiter Halbsatz*

Im zweiten Halbsatz werden die dem ausländischen Bediensteten im ersten Halbsatz eingeräumten Befugnisse begrenzt. Die Begrenzung kann alternativ aus zwei Ursachen resultieren, die in Nummer 1 und 2 geregelt sind.

#### *Nummer 1*

Nach der Nummer 1 kann der ausländische Bedienstete keine Befugnisse in Anspruch nehmen, die über das hinausgehen, was für die in Absatz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Zwecke erforderlich ist, unabhängig davon, ob das deutsche Verfahrensrecht sie inländischen Amtsträgern einräumt. Die Erforderlichkeit bestimmt sich nach den Umständen des Einzelfalls und ist durch den jeweiligen zuständigen inländischen Bediensteten, der die Anwesenheit begleitet, zu beurteilen. Da die Maßnahmen nach Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 allesamt dem Informationsaustausch dienen, werden von dem ausländischen Bediensteten im Rahmen der Anwesenheit typischerweise keine Befugnisse auszuüben sein, die Maßnahmen außerhalb der Sachverhaltsermittlung betreffen.

#### *Nummer 2*

Nach Nummer 2 kann ein ausländischer Bediensteter ungeachtet des deutschen Verfahrensrechts und der Erforderlichkeit von Maßnahmen zu den in Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 genannten Zwecken keine Befugnisse ausüben, wenn er hierzu aufgrund des Rechts seines Entsendestaates nicht berechtigt ist. In dem Zusammenhang spielt es keine Rolle, ob das ausländische Recht seinen Bediensteten die Befugnis generell nicht zugesteht oder die Bediensteten bestimmte Befugnisse nur im Rahmen ihrer Anwesenheit im Ausland nicht ausüben dürfen. Da es den deutschen Finanzbehörden nicht möglich ist, die Rechtslage in allen anderen Mitgliedstaaten zu überblicken, liegt es in der Verantwortung – und im Hinblick auf andernfalls etwaig drohende Verwertungsverbote auch im Eigeninteresse – des anwesenden ausländischen Bediensteten, auf die Einhaltung der Begrenzung nach der

Nummer 2 zu achten. Aufgrund des unionsrechtlichen Ursprungs der Regelung können vergleichbare Beschränkungen in allen Mitgliedstaaten und ein entsprechendes Bewusstsein der anwesenden ausländischen Bediensteten erwartet werden.

### **Zu Nummer 7 (§ 12)**

§ 12 regelt die Durchführung gleichzeitiger Prüfungen im Sinne von Artikel 12 der EU-Amtshilferichtlinie. Die Norm wird aus Gründen der Rechtssystematik und Rechtsklarheit vor dem Hintergrund der Einfügung des § 12a über die gemeinsamen Prüfungen neu gefasst. Die Neufassung umfasst verfahrensrechtliche Anpassungen. Sie erlaubt es den Rechtsanwendern daneben, gleichzeitige Prüfungen rechtssicher von gemeinsamen Prüfungen abzugrenzen.

#### *Zu Absatz 1*

Absatz 1 bestimmt, dass deutsche Finanzbehörden Amtshilfe in Form gleichzeitiger Prüfungen leisten und in Anspruch nehmen können.

#### *Satz 1*

Satz 1 entspricht inhaltlich dem bisherigen § 12 Absatz 1 Satz 1. Nach der Vorschrift kann das zentrale Verbindungsbüro einen oder mehrere andere Mitgliedstaaten darum ersuchen, eine gleichzeitige Prüfung durchzuführen. Nach der Norm wird, anders als nach dem bisherigen Wortlaut, um eine gleichzeitige Prüfung mit einem oder mehreren Mitgliedstaaten ersucht. Die sprachliche Anpassung dient der Angleichung an die Formulierung in Artikel 12a der EU-Amtshilferichtlinie (vgl. § 12a) und wird den tatsächlichen operativen Gegebenheiten besser gerecht, ohne dass sie inhaltliche Auswirkung hat.

#### *Satz 2*

Satz 2 regelt den Fall, dass ein oder mehrere andere Mitgliedstaaten das zentrale Verbindungsbüro darum ersuchen, eine gleichzeitige Prüfung durchzuführen.

#### *Zu Absatz 2*

Absatz 2 enthält mit in Satz 1 eine Definition der gleichzeitigen Prüfung. Die Sätze 2 bis 5 regeln Einzelheiten in Bezug auf den zwischenstaatlichen Austausch von Informationen, die im Zuge der gleichzeitigen Prüfung erlangt werden.

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 handelt es sich bei einer gleichzeitigen Prüfung um 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 gemeinsamen oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden, um die dabei erlangten Informationen auszutauschen. Da sich die Zulässigkeit des konkreten Informationsaustausches im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung nach den üblichen, in § 4 geregelten Voraussetzungen, bestimmt (vgl. Satz 2 bis 5), sind an das gemeinsame oder sich ergänzende Interesse geringe Anforderungen geknüpft. Das Interesse der an einer gleichzeitigen Prüfung teilnehmenden Behörden muss insbesondere nicht gleichgerichtet sein. Für das Vorliegen eines gemeinsamen oder sich ergänzenden Interesses genügt es, wenn die teilnehmenden Behörden ex ante der nicht offensichtlich abwegigen Auffassung sind, dass die Kooperation mit dem anderen Mitgliedstaat geeignet ist, die eigenen behördlichen Ermittlungen zu fördern. Wie in Absatz 1 genannt, können an der gleichzeitigen Prüfung Behörden mehrerer anderer Mitgliedstaaten teilnehmen. Behördliche Ermittlungen bestimmen sich nach § 2 Absatz 13. Typischer-, aber nicht notwendigerweise handelt es sich bei den Ermittlungen um Fälle der Außenprüfung (§§ 193 bis 207 AO). Mit den

Ermittlungshandlungen muss im Zeitpunkt des Ersuchens oder der Annahme des Ersuchens noch nicht begonnen worden sein; ihre Durchführung kann auch erst noch bevorstehen oder durch das entsprechende Ersuchen sogar erst veranlasst sein. Als eine die behördlichen Ermittlungen durchführende Finanzbehörde kommt im Inland jede für den Besteuerungssachverhalt zuständige Bundes- oder Landesfinanzbehörde in Betracht. Als „entsprechende Behörde“ bezeichnet die Norm eine Steuerbehörde, die in einem anderen Mitgliedstaat für den Besteuerungssachverhalt zuständig ist. An den behördlichen Ermittlungen können im In- und Ausland jeweils mehrere Finanzbehörden mitwirken. Die behördlichen Ermittlungen werden von den jeweils zuständigen Finanz- beziehungsweise Steuerbehörden im jeweils eigenen Hoheitsgebiet durchgeführt. Verbindendes Merkmal der behördlichen Ermittlungen ist, dass sie sich jeweils auf eine Person oder mehrere Personen beziehen, an denen alle teilnehmenden Behörden ein gemeinsames oder sich ergänzendes steuerliches Interesse haben. Im Sinne der Norm ist für den Begriff der Person die Definition in § 2 Absatz 1 maßgeblich. Die gleichzeitige Prüfung kann sich mithin beziehen auf natürliche Personen, juristische Personen, Personenvereinigungen, der die Rechtsfähigkeit zuerkannt wurde, die aber nicht über die Rechtsstellung einer juristischen Person verfügen und jede andere Rechtsform gleich welcher Art, mit oder ohne allgemeine Rechtsfähigkeit, die Vermögensgegenstände besitzt oder verwaltet, welche einschließlich der daraus erzielten Einkünfte einer der von § 1 erfassten Steuern unterliegen.

Die behördlichen Ermittlungen erfolgen jeweils mit dem Ziel, die dabei erlangten Informationen zwischenstaatlich auszutauschen. Die Vorschrift verlangt nicht, dass der Informationsaustausch der alleinige Zweck der behördlichen Ermittlungshandlungen ist. Die teilnehmenden Behörden sind nicht gehindert, Ermittlungen auch unter Berücksichtigung ausschließlich eigener Interessen an der Sachverhaltsaufklärung vorzunehmen.

#### Satz 2

Satz 2 entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 12 Absatz 1 Satz 2. Die Vorschrift regelt die Verpflichtung zum Austausch von Informationen, die im Zusammenhang mit einer gleichzeitigen Prüfung stehen. Dem Austausch unterfallen insbesondere Informationen, die durch behördliche Ermittlungen der Finanzbehörde im Zuge einer gleichzeitigen Prüfung erlangt werden. Auszutauschen sind daneben auch solche Informationen, die im Vorfeld einer gleichzeitigen Prüfung für deren Vereinbarung benötigt werden.

Ein Austausch von Informationen an die Behörden des anderen Mitgliedstaats hat nach Satz 2 zu erfolgen, soweit die Übermittlung nach § 4 zulässig ist. Die Zulässigkeit der Übermittlung setzt insbesondere voraus, dass die Informationen für die Anwendung und Durchsetzung des Besteuerungsrechts durch den anderen Mitgliedstaat voraussichtlich erheblich sind (vgl. § 4 Absatz 1 Satz 1 i. V. m. § 6a Absatz 1). Durch den Verweis auf § 4 wird gleichzeitig sichergestellt, dass eine Informationsübermittlung entweder unterbleibt oder nur nach pflichtgemäßem Ermessen erfolgt, wo dies in § 4 Absatz 3 und 4 vorgesehen ist.

#### Satz 3

Satz 3 regelt weitere Modalitäten des Informationsaustausches. Nach § 4 Absatz 1 Satz 2, dessen Anwendung in Satz 2 bestimmt wird, erfolgt die Übermittlung von Informationen an andere Mitgliedstaaten über das zentrale Verbindungsbüro. An gleichzeitigen Prüfungen nehmen Bedienstete der jeweils zuständigen Finanzbehörde teil, die durch Benennung als zuständige Bedienstete zum direkten Informationsaustausch ermächtigt sind. Soweit ein direkter Informationsaustausch erfolgen darf, ist es unter Beschleunigungs- und Effizienz Gesichtspunkten nicht zweckmäßig, jede Weiterleitung von Informationen durch das zentrale Verbindungsbüro vornehmen zu lassen. Der festgelegte Umfang der Benennung nach § 3 Absatz 3a i. V. m. Absatz 2 Satz 4 bestimmt, inwieweit das zentrale Verbindungsbüro über den direkten Informationsaustausch zu unterrichten ist, um ihm die Ausübung seiner Kontroll- und Aufsichtspflichten (Absatz 3) zu ermöglichen. Ein direkter Informationsaustausch wird grundsätzlich nicht möglich sein, soweit schriftliche Informationen,

insbesondere Dokumente und Unterlagen, übermittelt werden sollen, da die Übermittlung in diesen Fällen unter Verwendung der hierfür vorgesehenen, sichereren Kommunikationsinfrastruktur (Common Communication Network) zu erfolgen hat (Artikel 21 Absatz 1 Unterabsatz 1 der EU-Amtshilferichtlinie).

#### *Satz 4*

Gemäß Satz 4 gelten für den Informationsaustausch im Zusammenhang mit gleichzeitigen Prüfungen die § 4 Absatz 3 Nummer 2 und § 6 Absatz 3 nicht. Die beiden referenzierten Vorschriften enthalten den sogenannten Subsidiaritätsgrundsatz, dem zufolge Amtshilfe nicht zu leisten und nicht in Anspruch zu nehmen ist, soweit nicht alle zumutbaren Ermittlungsmöglichkeiten im eigenen Hoheitsgebiet ausgeschöpft worden sind. Die Anwendung der Regelungen stünde im Widerspruch zu der Natur einer gleichzeitigen Prüfung und wäre außerdem mit dem ökonomischen Einsatz von Verwaltungsressourcen unvereinbar.

#### *Satz 5*

Satz 5 erklärt, dass § 8 im Rahmen gleichzeitiger Prüfungen uneingeschränkt anwendbar bleibt. Der Verweis in Satz 2 auf § 4 erfasst nur den Austausch von Informationen an andere Mitgliedstaaten auf Ersuchen. Für den Erfolg gleichzeitiger Prüfungen ist es gleichermaßen bedeutsam, dem anderen Mitgliedstaat Informationen spontan, das heißt ohne vorheriges Ersuchen, übermitteln zu können, soweit diese nach pflichtgemäßem Ermessen für den anderen Mitgliedstaat von Nutzen sein können.

#### *Zu Absatz 3*

Absatz 3 entspricht dem bisherigen § 12 Absatz 4. Das zentrale Verbindungsbüro benennt eine Person, die für die Beaufsichtigung und die Koordinierung der gleichzeitigen Prüfung verantwortlich ist. Die benannte Person stellt in erster Linie für den Einzelfall die Abstimmung mit den in- und ausländischen Behörden sicher sowie, dass die Maßgaben für eine zulässige Informationsübermittlung (vgl. Absatz 2 Satz 2 bis 5) gewahrt werden. Die Neufassung sieht deswegen vor, dass es sich bei der zu benennenden Person um einen Amtsträger des zentralen Verbindungsbüros handeln muss.

#### *Zu Absatz 4*

Absatz 4 entspricht dem bisherigen § 12 Absatz 2. In Fällen, in denen andere Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung ersucht werden sollen, bestimmt die zuständige Finanzbehörde, in Bezug auf welche Person oder Personen die Prüfung durchgeführt werden soll. Die zuständige Finanzbehörde unterbreitet dem zuständigen Verbindungsbüro einen entsprechenden Vorschlag. Der Vorschlag ist von der Finanzbehörde zu begründen. Die Finanzbehörde hat außerdem den Zeitraum anzugeben, in dem die gleichzeitige Prüfung erfolgen soll. Das zentrale Verbindungsbüro übermittelt den Vorschlag im Rahmen seines Ersuchens gemäß Absatz 1 Satz 1 der zuständigen Behörde des anderen Mitgliedstaates.

#### *Zu Absatz 5*

Absatz 5 entspricht dem Regelungsgehalt nach dem bisherigen § 12 Absatz 3. Ersucht ein anderer Mitgliedstaat um die Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung, entscheidet die Finanzbehörde, ob sie daran teilnehmen wird. Das zentrale Verbindungsbüro teilt dem anderen Mitgliedstaat innerhalb von 60 Tagen nach Erhalt des Ersuchens das Einverständnis oder die begründete Ablehnung mit. Um dieser Verpflichtung nachkommen zu können, muss die zuständige Finanzbehörde ihrerseits dem zentralen Verbindungsbüro seine begründete Entscheidung rechtzeitig mitteilen.

#### *Zu Absatz 6*

Absatz 6 umfasst Informationspflichten der von einer gleichzeitigen Prüfung betroffenen Person gegenüber.

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 sind alle inländischen Personen, auf die sich eine gleichzeitige Prüfung bezieht, über ihre Durchführung zu informieren. Die Information hat durch das zentrale Verbindungsbüro zu erfolgen, an das auch etwaige Einwände gegen die Durchführung zu adressieren sind. Die Information hat unverzüglich zu erfolgen, nachdem ein auf die Durchführung der gleichzeitigen Prüfung gerichtetes Ersuchen angenommen worden ist und die für die Abwägung nach Satz 2 erforderlichen Informationen vorliegen.

#### *Satz 2*

Satz 2 regelt, dass von der Information der betroffenen Person abgesehen werden kann, soweit die Interessen Dritter (beispielsweise einer weiteren Person, auf die sich die Prüfung bezieht), der Finanzbehörde oder eines anderen Mitgliedstaates an der Nichterteilung der Information die Interessen der betroffenen Person überwiegen. Die Information wird regelmäßig dann zurückzustellen sein, wenn das Bekanntwerden der Durchführung der gleichzeitigen Prüfung ihren Erfolg gefährden würde. Ausreichend ist es, wenn der Prüfungserfolg nicht im Inland, sondern in einem anderen Mitgliedstaat gefährdet würde. Die Norm sichert auf diese Weise die Kooperationsfähigkeit der deutschen Finanzbehörden. In Ausübung seines pflichtgemäßen Ermessens berücksichtigt das zentrale Verbindungsbüro bei seiner Entscheidung die Einschätzung, die ihm von der zuständigen Finanzbehörde und den entsprechenden Behörden der anderen Mitgliedstaaten dargelegt oder anderweitig bekannt werden. Mit der Formulierung „soweit“ bringt die Norm zum Ausdruck, dass die Information in zeitlicher und inhaltlicher Hinsicht, etwa wenn andernfalls schützenswerte Interesse Dritter offenbart würden, zurückgehalten werden kann.

#### *Zu Absatz 7*

Absatz 7 bestimmt, dass eine Anhörung inländischer Beteiligter vor der Übermittlung von Informationen im Rahmen einer gleichzeitigen Prüfung abweichend von § 117 Absatz 4 Satz 3 AO nicht erforderlich ist. Danach kann in diesen Fällen von den Finanzbehörden künftig von einer Anhörung abgesehen werden, ohne dass dies im Einzelfall von ihnen begründet und ohne dass ein Ermessen über das Absehen von einer Anhörung durch sie dokumentiert werden müsste.

Nach der bisherigen Rechtslage (§ 12 Absatz 5) kann in Fällen einer gleichzeitigen Prüfung von einer Anhörung bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung abgesehen werden, wenn sonst der Prüfungserfolg gefährdet werden würde. Von einer Anhörung darf daneben unter den in § 91 Absatz 2 und 3 AO genannten Voraussetzungen abgesehen werden. Das Vorliegen der Ausnahmetatbestände ist im Kontext gleichzeitiger Prüfungen in der Praxis mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden. Diese führen dazu, dass inländische Beteiligte vor der Aufnahme einer gleichzeitigen Prüfung stets angehört werden. Die faktisch bestehende Anhörungsverpflichtung beeinträchtigt nach den bisherigen Erfahrungen allerdings die Fähigkeit deutscher Finanzbehörden, mit anderen Mitgliedstaaten in Form gleichzeitiger Prüfungen zu kooperieren. Deutschen Finanzbehörden ist es vor Abschluss eines Anhörungsverfahrens nicht möglich, sich aktiv in die Auswahl beziehungsweise Abstimmung eines geeigneten Prüfungsfalles mit anderen Mitgliedstaaten einzubringen. Die einseitige Entgegennahme von Informationen seitens deutscher Finanzbehörden läuft dem Grundsatz der Reziprozität der Amtshilfe zuwider. Darüber hinaus befürchten die Behörden anderer Mitgliedstaaten, dass im Zuge der von deutschen Finanzbehörden durchgeführten Anhörung auch Personen von Interesse für die anderen Mitgliedstaaten von der beabsichtigten Prüfung Kenntnis erlangen und damit den Erfolg der Prüfung verhindern können. Infolge dessen besteht die Sorge, dass andere Mitgliedstaaten davon absehen könnten, gleichzeitige Prüfungen mit Deutschland vorzuschlagen oder Deutschland bei multilateralen

gleichzeitigen Prüfungen einzubeziehen. Schließlich ist die Anhörung geeignet, erhebliche Verzögerungen in der zwischenstaatlichen Verwaltungszusammenarbeit zu verursachen. Das gilt vor allem dann, wenn erhobene Einwendungen durch das zentrale Verbindungsbüro als unbegründet zurückgewiesen werden und von den betroffenen Steuerpflichtigen im Anschluss vor dem zuständigen Finanzgericht einstweiliger Rechtsschutz gesucht wird, auch wenn mangels Anordnungsgrund eine einstweilige Anordnung durch das Finanzgericht letztlich nicht erfolgt.

Die Übermittlung von Informationen über eine bestimmte Person stellt einen Eingriff in das Grundrecht dieser Person auf informationelle Selbstbestimmung gemäß Artikel 2 Absatz 1 i. V. m. Artikel 1 Absatz 1 Grundgesetz als auch die in den Artikeln 7 und 8 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union verankerten Rechte auf Achtung des Privatlebens und auf den Schutz personenbezogener Daten dar.

Die Anhörung gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3 AO eröffnet der von der Informationsübermittlung betroffenen Person vor diesem Hintergrund die Gelegenheit, sich zum beabsichtigten Informationsaustausch zu äußern und gegebenenfalls Einwände gegen diesen vorzubringen. Sie dient damit der Gewährung effektiven Rechtsschutzes, den Artikel 19 Absatz 4 Grundgesetz und Artikel 47 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union gebieten. Das Recht auf effektiven Rechtsschutz kann durch Gesetz eingeschränkt werden, soweit der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt wird und der Wesensgehalt des Rechts auf effektiven Rechtsschutz unbeeinträchtigt bleibt.

Der Wesensgehalt des Rechts auf effektiven Rechtsschutz verlangt nicht, dass die von einem Rechtseingriff betroffene Person über einen unmittelbaren Rechtsbehelf verfügen muss, der in erster Linie darauf abzielt, eine bestimmte Maßnahme in Frage zu stellen, sofern sie im Übrigen Rechtsbehelfe in Anspruch nehmen kann, die es ihr ermöglichen, inzident eine gerichtliche Kontrolle dieser Maßnahme zu erreichen (EuGH vom 06.10.2020 – C-245/19 und C-246/19, C-245/19, C-246/19 „État luxembourgeois“, Rd. 79). Im Hinblick hierauf ist zu berücksichtigen, dass nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes (EuGH, aaO., „État luxembourgeois“, Rd. 81; EuGH vom 22.10.2013 – C-276/12 „Sabou“, Rd. 40) die Informationsübermittlung im Rahmen der zwischenstaatlichen Amtshilfe der Voruntersuchung beziehungsweise Ermittlungsphase zuzurechnen ist und keinen kontradiktorischen Charakter aufweist. Sie dient als Vorbereitungshandlung vielmehr der anschließenden Entscheidung der Verwaltung. Aus diesem Grund verneint auch der EuGH, dass aus dem Unionsrecht, einschließlich des Grundrechts auf rechtliches Gehör, das Recht auf eine Information der von einem Informationsaustausch betroffenen Person abzuleiten ist (EuGH, aaO., „Sabou“, Rd. 44). Der Wesensgehalt des Rechts auf effektiven Rechtsschutz ist in diesen Fällen gewahrt, wenn im Rahmen der gerichtlichen Kontrolle gegen die abschließende Entscheidung der Verwaltung inzident die Rechtmäßigkeit der Erhebung und Verwendung der im Wege des zwischenstaatlichen Informationsaustausches gesammelten Beweise überprüft werden kann (EuGH, aaO., „État luxembourgeois“, Rd. 81 ff.). Diese Voraussetzungen sind gegeben, wenn sich eine Person im Inland gegen eine Entscheidung der Finanzbehörden gerichtlich zur Wehr setzt.

Nach Artikel 22 Absatz 1 Buchstabe c der EU-Amtshilferichtlinie haben die Mitgliedstaaten alle notwendigen Maßnahmen zu treffen, um das reibungslose Funktionieren der Verwaltungsbehörden sicherzustellen. Die Beschränkung des effektiven Rechtsschutzes in Form des Absehens von einer Anhörung ist geeignet, das dem Gemeinwohl dienende Ziel, Steuergerechtigkeit mittels grenzüberschreitender Kooperation durchzusetzen, zu fördern. Die Regelung ist zur Gewährleistung einer schnellen und effizienten Zusammenarbeit deutscher Finanzbehörden bei gleichzeitigen Prüfungen erforderlich. Die Regelung ist insgesamt verhältnismäßig, zumal die von einer gleichzeitigen Prüfung betroffene Person durch das Absehen ihrer Anhörung nicht schutzlos gestellt wird. Der betroffenen Person bleibt es unbenommen, nach ihrer Kenntniserlangung von der Durchführung einer gleichzeitigen Prüfung gegen diese (einstweiligen) Rechtsschutz in Anspruch zu nehmen. Die Finanzbehörde ist wiederum nicht gehindert, ungeachtet des Absatzes 8 eine Anhörung



vorzunehmen, wenn sie dies im Hinblick auf die Selbstkontrolle ihres geplanten Handelns ausnahmsweise für zweckmäßig erachtet.

### **Zu Nummer 8 (§ 12a – neu –)**

Mit dem neuen § 12a wird ein Rechtsrahmen zur Durchführung gemeinsamer Prüfungen etabliert. Die Vorschrift dient der Umsetzung des Artikels 12a der EU-Amtshilferichtlinie.

Gemeinsame Prüfungen erlauben den Steuerbehörden mehrerer Mitgliedstaaten ein wirkungsvolles, weil eng aufeinander abgestimmtes Vorgehen bei der Ermittlung grenzüberschreitender steuerlicher Sachverhalte mit besonders hoher Komplexität. Der zwischenstaatliche Informationsaustausch erfolgt über den gesamten Verlauf der Prüfung dynamisch und ermöglicht auf diese Weise, Ermittlungshandlungen situativ auf dem aktuellen Kenntnisstand aufzubauen. Daneben zielen gemeinsame Prüfungen darauf, unter den Steuerbehörden der beteiligten Mitgliedstaaten nach Möglichkeit eine einvernehmliche Feststellung des entscheidungserheblichen Sachverhaltes zu erreichen, auf dessen Grundlage eine steuerliche Würdigung vorgenommen werden kann. Eine einvernehmliche steuerliche Würdigung der Sachverhalte wird angestrebt, ist aber nicht zwingend. Auf diese Weise können Doppelbesteuerungen und doppelte Nichtbesteuerungen reduziert und dahingehende Rechtsunsicherheiten von vorneherein vermieden werden. Gegebenenfalls ressourcenintensive und manchmal langwierige Verständigungsverfahren werden in diesen Fällen unnötig. Von den Vorteilen gemeinsamer Prüfungen können nicht nur die involvierten Steuerbehörden profitieren. Die betroffenen Steuerpflichtigen erhalten zu einem vergleichsweise frühen Zeitpunkt ein hohes Maß an wirtschaftlicher und rechtlicher Planungssicherheit. Die Möglichkeit, das Informationsinteresse mehrerer Steuerbehörden in einem Zug zu bedienen, kann sich schließlich auch positiv auf die Befolgungskosten der Steuerpflichtigen und ihre Kooperationsbereitschaft auswirken.

#### *Zu Absatz 1*

In Absatz 1 wird geregelt, dass deutsche Finanzbehörden auf eigenes Ersuchen oder das Ersuchen eines anderen Mitgliedstaates hin an gemeinsamen Prüfungen teilnehmen können (Satz 1 und 2). Die Sätze 1 und 2 dienen der Umsetzung von Artikel 12a Absatz 1 Satz 1 der EU-Amtshilferichtlinie. Die Vorschrift regelt daneben das Verhältnis zu der gleichzeitigen Prüfung gemäß § 12 (Satz 3) und legt durch Verweisungen in Satz 4 ergänzende Regelungen fest, die für die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung maßgeblich sind.

#### *Satz 1*

Satz 1 entspricht dem Regelungsgehalt nach § 12 Absatz 1 Satz 1. Hiernach kann das zentrale Verbindungsbüro einen oder mehrere andere Mitgliedstaaten darum ersuchen, eine gemeinsame Prüfung durchzuführen.

#### *Satz 2*

Nach Satz 2 kann das zentrale Verbindungsbüro von einem anderen Mitgliedstaat oder mehreren anderen Mitgliedstaaten um die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung ersucht werden. Die Regelung entspricht dem für die gleichzeitige Prüfung geltenden § 12 Absatz 1 Satz 2.

#### *Satz 3*

Satz 3 bestimmt, dass eine gemeinsame Prüfung unabhängig davon durchgeführt werden kann, dass eine gleichzeitige Prüfung nach § 12 in Bezug auf dieselbe Person oder dieselben Personen zu dem identischen oder einem anderen Sachverhalt bereits durchgeführt wird. Den Finanzbehörden ist es hiernach möglich, während einer laufenden gleichzeitigen

Prüfung ein Ersuchen auf Durchführung einer gemeinsamen Prüfung zu stellen beziehungsweise ein solches Ersuchen anzunehmen. Im Einzelfall kann ein solches Vorgehen im Interesse der geprüften Person liegen. Der Bedarf kann sich daneben beispielsweise auch dadurch ergeben, dass sich die an einer gleichzeitigen Prüfung teilnehmenden Behörden Vorteile versprechen, die Prüfung als gemeinsame Prüfung fortzusetzen.

Die Zusammenarbeit in Form einer gemeinsamen Prüfung stellt gegenüber der gleichzeitigen Prüfung eine qualitative Steigerung dar. Die Kooperation der teilnehmenden Behörden ist durch das aufeinander abgestimmte Vorgehen und die typischerweise gegebene Anwesenheit von Bediensteten im jeweils anderen Mitgliedstaat intensiver. Von diesen Unterschieden abgesehen, ist auch die Zielstellung der gemeinsamen Prüfung insoweit weitergehend, als sich die Zusammenarbeit der Behörden nicht im Informationsaustausch erschöpft, sondern dieser als Mittel zu einer einvernehmlichen Feststellung des Sachverhalts und seiner steuerrechtlichen Bewertung dient. Schließlich soll das Verfahren auch der betroffenen Person umfassendere Rechtssicherheit bieten und räumt ihr hierzu spezifische Rechte ein. Satz 3 regelt aus diesen Gründen im Umkehrschluss zugleich, dass eine gemeinsame Prüfung nicht durch eine gleichzeitige Prüfung abgelöst werden kann.

#### *Satz 4*

Satz 4 erklärt für die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung die Regelungen in §§ 10 bis 11 und 12 Absatz 2 bis 7 für entsprechend anwendbar. Der Verweis auf § 10 bestimmt, unter welchen rechtlichen Voraussetzungen Bedienstete anderer Mitgliedstaaten bei Ermittlungshandlungen auf deutschem Hoheitsgebiet passiv (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 und 2) und aktiv (§ 10 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3) anwesend sein dürfen. Die Rücknahme von § 10 Absatz 1 Satz 3 und 4 betrifft die Verpflichtung, über das auf eine Anwesenheit gerichtete Ersuchen binnen 60 Tagen zu reagieren. Aufgrund des dynamischen und eng miteinander abgestimmten Vorgehens bei einer gemeinsamen Prüfung würde die Anwendung der Regelung zu Verzögerungen beitragen und diese nicht fördern.

Die Anwesenheit deutscher Bediensteter in anderen Mitgliedstaaten bestimmt sich nach § 11, der wiederum auf die Regelung in § 10 verweist. Die in § 11 als Voraussetzung genannte „Komplexität eines Ersuchens“ ist in Fällen einer gemeinsamen Prüfung in aller Regel gegeben.

Die Durchführung einer gemeinsamen Prüfung bestimmt sich daneben nach den für die gleichzeitige Prüfung geltenden Bestimmungen. Dies umfasst namentlich den Umfang und die Modalitäten des Informationsaustausches (§ 12 Absatz 2 Satz 2 bis 5), die Kontrolle und Aufsicht über die gemeinsame Prüfung durch einen Bediensteten des zentralen Verbindungsbüros (§ 12 Absatz 3), die Zuständigkeit der Finanzbehörde zum Vorschlag und der Begründung eines Prüfsachverhalts (§ 12 Absatz 4), die Entscheidung über die Teilnahme an einer gemeinsamen Prüfung und die Beantwortung eines entsprechenden Ersuchens (§ 12 Absatz 5), die Informationspflicht des zentralen Verbindungsbüros gegenüber der von einer gemeinsamen Prüfung betroffenen Person (§ 12 Absatz 6) und die Regelung, der zufolge eine Anhörung inländischer Beteiligter gemäß § 117 Absatz 4 Satz 3 AO nicht erforderlich ist (§ 12 Absatz 7). § 12 Absatz 1 Satz 1 wird für Unanwendbar erklärt, da sich aus der Vorschrift lediglich die Definition einer gleichzeitigen Prüfung ergibt.

#### *Zu Absatz 2*

Absatz 2 enthält mit Satz 1 und 2 die Definition einer gemeinsamen Prüfung.

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 handelt es sich bei einer gemeinsamen Prüfung um behördliche Ermittlungen, die von der zuständigen Finanzbehörde gemeinsam mit der entsprechenden Behörde eines anderen Mitgliedstaats oder den entsprechenden Behörden mehrerer anderer

Mitgliedstaaten in Bezug auf eine Person oder mehrere Personen von gemeinsamem oder ergänzendem Interesse durchgeführt werden. Die Regelung entspricht der Begriffsbestimmung in Artikel 3 Nummer 26 der EU-Amtshilferichtlinie. Wegen der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen gelten die Ausführungen zu § 12 Absatz 2 Satz 1, der wesentlich identisch ist, entsprechend. Anders als in Fällen einer gleichzeitigen Prüfung ist der Informationsaustausch nicht das finale Ziel der zwischenstaatlichen Kooperation. An seine Stelle tritt im Fall gemeinsamer Prüfungen die Einigungsbemühung (vgl. Satz 2).

#### *Satz 2*

Die Definition der gemeinsamen Prüfung wird in Satz 2 fortgeführt. Die Regelung konkretisiert das Merkmal „gemeinsam“. Eine Prüfung wird gemeinsam durchgeführt, wenn sie unter Koordinierung durch die zentralen Verbindungsbüros in zuvor vereinbarter Weise mit dem Ziel erfolgt, eine Einigung über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand der behördlichen Ermittlungen sind, sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung auf Basis dieses Sachverhaltes zu erzielen.

Satz 2 greift damit Regelungselemente aus Artikel 12a Absatz 2 Unterabsatz 1 Satz 1 und Absatz 4 Unterabsatz 1 Satz 1 der EU-Amtshilferichtlinie auf. Satz 2 stellt klar, dass die gemeinsame Prüfung mit dem Ziel erfolgt, eine einvernehmliche Feststellung und steuerrechtliche Bewertung des Prüfgegenstands zu erreichen. Zu diesem Zweck finden die behördlichen Ermittlungen koordiniert statt. Die Koordinierung der Prüfung übernehmen die zentralen Verbindungsbüros der an der gemeinsamen Prüfung teilnehmenden Mitgliedstaaten. Die zuständige Bundes- oder Landesfinanzbehörde beziehungsweise die entsprechende Behörde des anderen Mitgliedstaates nehmen an diesem Prozess aktiv teil. Das planvolle Vorgehen wird vor Vornahme behördlicher Ermittlungen abgestimmt. Nicht erforderlich ist es nach der Norm, dass der gesamte Prüfungsprozess abschließend vorgezeichnet ist. Den teilnehmenden Behörden ist es möglich, die Prüfung sukzessive weiter zu entwickeln und ihre Schritte an dem jeweiligen Ermittlungsstand und Informationsbedarf auszurichten.

Grundsätzlich sind an behördlichen Ermittlungen, die im Rahmen einer gemeinsamen Prüfung geführt werden, Bedienstete der teilnehmenden Behörde im jeweiligen Ausland anwesend. Nach der Norm ist es nicht erforderlich, dass Bedienstete eines Mitgliedstaates bei allen Ermittlungshandlungen im anderen Mitgliedstaat anwesend sind. Die Vorschrift schließt auch nicht aus, dass eine gemeinsame Prüfung im Einzelfall ohne die Anwesenheit ausländischer Bediensteter erfolgt oder die Anwesenheit einseitig ist.

#### *Zu Absatz 3*

##### *Satz 1*

Nach Absatz 3 Satz 1 treffen die beteiligten deutschen Behörden mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Vereinbarung, in der sie Einzelheiten der gemeinsamen Prüfung festhalten. Beteiligte deutsche Behörden im Sinne dieses Satzes sind die für die Ermittlungshandlungen zuständigen Finanzbehörden und das zentrale Verbindungsbüro, diese stimmen sich untereinander ab. Die Vereinbarung unterstützt ein koordiniertes und zuvor vereinbartes Vorgehen im Sinne des Absatzes 2 Satz 2. Einzelheiten, die in der Vereinbarung festgehalten werden können, sind beispielsweise die jeweiligen Zuständigkeiten und Ansprechpersonen, die Prüfungsschwerpunkt und -zeiträume (Veranlagungszeiträume im Fall einer Außenprüfung) oder der Zeitplan für die Prüfung. Die Vereinbarung ist verwaltungsinterner Art; über ihre Form entscheiden die an der gemeinsamen Prüfung teilnehmenden Behörden.

##### *Satz 2*

Nach Satz 2 erster Halbsatz muss die Vereinbarung im Sinne des Satzes 1 im Mindestumfang eine Regelung über die Sprache enthalten, in der die gemeinsame Prüfung

durchgeführt wird. Der in Absatz 5 geregelte Prüfungsbericht wird in der vereinbarten Sprache abgefasst. Die Vereinbarung mehrerer, nebeneinander gültiger Arbeitssprachen ist möglich. Nach Satz 2 zweiter Halbsatz hat die vereinbarte Sprachregelung keine Auswirkung auf die Amtssprache (§ 87 AO).

#### *Zu Absatz 4*

Absatz 4 bestimmt Einzelheiten in Bezug auf die Einigung der an der gemeinsamen Prüfung teilnehmenden Behörden (Satz 1), die Fixierung des Einigungsergebnisses in einem Prüfungsbericht (Satz 2), die Umsetzung der tatsächlichen Feststellung und rechtlichen Bewertung (Satz 3) und die Beweisführung im Rahmen dieser Umsetzung (Satz 4).

#### *Satz 1*

Nach Satz 1 müssen sich die beteiligten deutschen Behörden (vgl. Absatz 3 Satz 1) bemühen, mit der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats eine Einigung über den Sachverhalt und die Umstände, die Gegenstand der gemeinsamen Prüfung sind, sowie eine einvernehmliche steuerliche Würdigung im Rahmen des jeweils geltenden Rechts auf Basis dieses Sachverhalts erreichen. Die Regelung dient der Umsetzung von Artikel 12a Absatz 4 Unterabsatz 1 Satz 1 der EU-Amtshilferichtlinie. Die Bestimmung bringt zum Ausdruck, dass die beteiligten deutschen Behörden eine Einigung anstreben sollen. Ein Einigungszwang ist hiernach nicht gegeben. Eine Einigung auf den Sachverhalt kann beispielsweise in Fällen scheitern, in denen Sachverhaltsfragen sich nicht eindeutig von Rechtsfragen abgrenzen lassen. Eine Einigung kann in Bezug auf den dem Prüfungsgegenstand zugrundeliegenden Sachverhalt und seine Umstände erfolgen, während eine einheitliche rechtliche Bewertung auf Grundlage des Sachverhaltes scheitert. Für die rechtliche Bewertung ist für die deutschen Finanzbehörden allein das geltende deutsche Recht maßgeblich. Dazu gehören auch die anzuwendenden internationalen Abkommen und Übereinkommen.

#### *Satz 2*

Soweit sich die an einer gemeinsamen Prüfung teilnehmenden Behörden verständigen, sind die Inhalte der Einigung nach Satz 2 erster Halbsatz in einem gemeinsamen Prüfungsbericht festzuhalten. Die Vorschrift dient der Umsetzung von Artikel 12a Absatz 4 Unterabsatz 1 Satz 2 und 3 der EU-Amtshilferichtlinie. Die festzuhaltende Einigung hat den Sachverhalt, der der Prüfung zugrunde lag, als auch die rechtliche Bewertung zu umfassen. Bei dem Prüfungsbericht handelt es sich um einen gemeinsamen Prüfungsbericht, wenn er inhaltlich von allen teilnehmenden Behörden mitgetragen wird. Nach Satz 2 zweiter Halbsatz können Feststellungen, über die in der gemeinsamen Prüfung keine Einigung erzielt worden ist, in dem gemeinsamen Prüfungsbericht festgehalten werden. Der zweite Halbsatz geht auf Erwägungsgrund 26 der Richtlinie (EU) 2021/514 zurück, der die Möglichkeit anspricht, auch die Inhalte festzuhalten, über die keine Einigung erreicht werden konnte, die Mitgliedstaaten hierzu aber nicht verpflichtet.

#### *Satz 3*

Nach Satz 3 bestimmt sich die Umsetzung der Feststellungen, die in dem gemeinsamen Prüfungsbericht enthalten sind, im Inland nach deutschem Recht. Demnach werden die Feststellungen aus dem gemeinsamen Prüfungsbericht im Sinne von § 12 Absatz 4, sofern es sich im Inland um eine Außenprüfung handelt, in Prüfungsberichten im Sinne von § 202 AO berücksichtigt und wie Feststellungen rein nationaler Prüfungen anschließend in Steuerbescheiden gewürdigt. Dies schließt die Möglichkeit ein, die Feststellungen aus der gemeinsamen Prüfung zum Gegenstand eines Teilprüfungsberichts und im Anschluss zum Gegenstand eines Teilabschlussbescheides im Sinne des § 202 Absatz 3 AO in Verbindung mit § 180 Absatz 1a AO zu machen. Die Norm setzt Artikel 12a Absatz 4 Unterabsatz 1 Satz 3 und Unterabsatz 2 der EU-Amtshilferichtlinie um. Nach § 15 Absatz 4 des EUAHiG können sämtliche Informationen und Dokumente, die im Rahmen des EUAHiG

erlangt werden, von den Behörden, die die Informationen verwenden, wie vergleichbare inländische Informationen und Dokumente angeführt oder als Beweismittel verwendet werden. Von einer Umsetzung der Regelung in Artikel 12a Absatz 3 Buchstabe b der EU-Amtshilferichtlinie kann aufgrund des § 15 Absatz 4 EUAHiG abgesehen werden.

#### *Satz 4*

Nach Satz 4 haben die an einer gemeinsamen Prüfung beteiligten deutschen Behörden sicherzustellen, dass sie die Beweisführung der entsprechenden Behörde des anderen Mitgliedstaats unterstützen, sofern dies nach dem Recht des anderen Mitgliedstaates erforderlich ist. Dies gilt auch für die Beweisführung im Rahmen von Beschwerde-, Einspruchs-, Gerichts- und Revisionsverfahren. Nach Artikel 12a Absatz 3 Buchstabe c der EU-Amtshilferichtlinie haben die Mitgliedstaaten sicherzustellen, dass jede Person, die von einer gemeinsamen Prüfung betroffen ist, über dieselben Rechte verfügt wie im Fall einer Prüfung, an der nur die Bediensteten jenes Mitgliedstaats teilnehmen. Verlangt das jeweilige Recht eines anderen Mitgliedstaates die Beweisführung durch die dortige Steuerbehörde, kann das beispielsweise die Notwendigkeit umfassen, Zeugenbeweis durch den oder die deutschen Bediensteten zu erbringen, der oder die an der gemeinsamen Prüfung teilgenommen haben. Satz 4 dient der Sicherstellung, dass dieser Verpflichtung seitens Deutschlands nachgekommen werden kann. Es ist aufgrund des Umsetzungsgebotes der EU-Amtshilferichtlinie zu erwarten, dass die Beweisführung in Deutschland bei Bedarf auch durch die Behörden anderer Mitgliedstaaten in entsprechender Weise unterstützt würde.

#### *Zu Absatz 5*

Absatz 5 setzt Artikel 12a Absatz 5 der EU-Amtshilferichtlinie um.

#### *Satz 1*

Jede inländische Person, auf die sich die gemeinsame Prüfung bezog, ist innerhalb von 60 Tagen nach der Erstellung des gemeinsamen Prüfungsberichtes im Sinne des Absatzes 4 Satz 2 durch die zuständige Finanzbehörde über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung zu unterrichten. Die Regelung dient dem Rechtssicherheitsinteresse der betroffenen Personen, indem sie ihr unabhängig der Umsetzung der Prüfungsfeststellungen nach deutschem Recht (vgl. Absatz 4 Satz 3) Kenntnis über die Ergebnisse der Prüfung verschafft. Eine Übermittlung nach Satz 1 durch die in Deutschland zuständige Finanzbehörde kommt nur in Betracht, soweit eine entsprechende Zuständigkeit besteht. Soweit sich die gemeinsame Prüfung auch auf Personen bezogen hat, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind (etwa ausländische verbundene Unternehmen eines deutschen Unternehmens), ist die Unterrichtung solcher Personen Sache der entsprechenden ausländischen Behörden.

#### *Satz 2*

Die Information über das Ergebnis der gemeinsamen Prüfung umfasst nach Satz 2 eine Kopie des gemeinsamen Prüfungsberichtes.

#### *Satz 3*

Nach Satz 3 gelten die Vorschriften zur Wahrung des Steuergeheimnisses nach § 30 AO im Rahmen der Unterrichtungspflichten nach den Sätzen 1 und 2 uneingeschränkt. Beziehen sich Angaben in dem Prüfungsbericht auf eine andere Person als diejenige, der gegenüber die Unterrichtungspflicht besteht, sind diese in dem entsprechenden Umfang zu redigieren.

## **Zu Artikel 41 (Folgeänderungen [TnV])**

### **Zu Absatz 1 (Änderung des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit)**

Gemäß § 9 der Geschäftsordnung der Bundesregierung hat der Bundeskanzler mit Organisationserlass vom 8. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5176) angeordnet, dass das vormalige Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz die Bezeichnung „Bundesministerium der Justiz“ erhält. Durch die Anpassungen in § 14a Satz 1, § 259 Absatz 1 Satz 1, § 378 Absatz 4 Satz 1 und § 387 Absatz 2 Satz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) wird diese Änderung nachvollzogen.

### **Zu Absatz 2 (Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs)**

Gemäß § 9 der Geschäftsordnung der Bundesregierung hat der Bundeskanzler mit Organisationserlass vom 8. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5176) angeordnet, dass das vormalige Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz die Bezeichnung „Bundesministerium der Justiz“ erhält. Durch die Anpassungen in § 707d Absatz 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) wird die geänderte Behördenbezeichnung in das Gesetz übernommen.

### **Zu Absatz 3 (Änderung des Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes)**

Der Änderungsbefehl in Artikel 38 Nummer 1 des MoPeG wird aufgehoben, da er zu einem grammatikalisch falschen Wortlaut in § 1 Absatz 2 StaRUG führen würde. Artikel 45 Absatz 1 enthält stattdessen den sprachrichtigen Änderungsbefehl.

Der Änderungsbefehl des Artikel 60 Nummer 14 des MoPeG ist infolge Artikel 1 Nummer 26 des Gesetzes zur Umsetzung der Umwandlungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Gesetze (UmRUG), wonach unter anderem der § 122f UmwG aufgehoben wird, nicht mehr vollzugsfähig. Nachfolgevorschrift des § 122f UmwG ist § 311 UmwG. Artikel 45 Absatz 6 enthält den auf § 311 UmwG bezogenen Änderungsbefehl.

Artikel 77 Nummer 4 Buchstabe b des MoPeG wird aufgehoben. Artikel 21 Nummer 4 des Gesetzes zur Stärkung der Finanzmarktintegrität fasst den § 43a Absatz 1 Nummer 9 WPO neu, sodass der derzeitige Änderungsbefehl des MoPeG ins Leere läuft. Artikel 45 Absatz 8 enthält stattdessen den neuen Änderungsbefehl.

Die Änderungsbefehle des Artikel 81 Nummer 1 Buchstabe e und f des MoPeG sind nicht vollziehbar: Das Wort „Personalgesellschaften“ kommt weder in § 2 Absatz 18 Nummer 2 AWG noch in § 2 Absatz 19 AWG vor. Zudem ist § 2 Absatz 19 AWG nicht in Nummern untergliedert. Artikel 45 Absatz 9 enthält die korrekten Änderungsbefehle.

Der Änderungsbefehl des Artikel 91 Nummer 3 Buchstabe b des MoPeG ist in Verbindung mit dem Änderungsbefehl des Artikel 91 Nummer 3 Buchstabe a des MoPeG nicht vollziehbar. Nach der Aufhebung des § 138 Absatz 1 Satz 1 KAGB durch Artikel 91 Nummer 3 Buchstabe a des MoPeG hat § 138 Absatz 1 KAGB nur zwei Sätze. Es entsteht kein neuer § 138 Absatz 1 Satz 3 KAGB. Das gleiche Problem stellt sich parallel mit dem Änderungsbefehl des Artikel 91 Nummer 6 Buchstabe b des MoPeG. Artikel 45 Absatz 10 enthält die korrekten Änderungsbefehle.

Der Änderungsbefehl des Artikel 92 Nummer 4 MoPeG läuft insgesamt ins Leere, da der bisherige § 20 Absatz 2 GwG im Zuge des TraFinG aufgehoben wurde. Artikel 45 Absatz 11 enthält die korrekten Änderungsbefehle.

Die genannten Änderungsbefehle des Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes (MoPeG) sollen erst gar nicht in Kraft treten. Die Aufhebung soll daher jeweils bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes und vor Inkrafttreten des MoPeG (1. Januar 2024) in Kraft treten.

#### **Zu Artikel 42 (Folgeänderungen [1.1.2024])**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

#### **Zu Absatz 1 (Änderung des Verwaltungszustellungsgesetzes)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Die Verweisung in § 7 Absatz 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes auf § 183 AO ist um den neuen § 183a AO zu ergänzen.

#### **Zu Absatz 2 (Änderung des Grundsteuerreformgesetzes)**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen. Artikel 5 Nummer 5 des Grundsteuer-Reformgesetzes vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794) ist im Interesse der Rechtsklarheit zu streichen, weil dieser Änderungsbefehl aufgrund seiner Ersetzung durch Artikel 11 dieses Gesetzes gegenstandslos geworden ist.

#### **Zu Absatz 3 (Änderung der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung)**

##### **Zu Nummer 1 (§ 8)**

Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach. Mit der Änderung wird in § 8 GewStDV somit der Begriff des nicht rechtsfähigen Vereins in Verein ohne Rechtspersönlichkeit geändert.

##### **Zu Nummer 2 (§ 25 Absatz 1 Nummer 3)**

Die Änderung vollzieht die Einfügung des § 14a AO nach. Mit der Änderung wird in § 25 Absatz 1 Nummer 3 GewStDV somit der Begriff der nicht rechtsfähigen Vereine in Vereine ohne Rechtspersönlichkeit geändert.

#### **Zu Absatz 4 (Änderung des Umwandlungssteuergesetzes)**

Mit dem MoPeG wurde in § 3 Umwandlungsgesetz (UmwG) der Kreis der verschmelzungsfähigen Rechtsträger und in § 124 UmwG der Kreis der spaltungsfähigen Rechtsträger um die eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts ergänzt. Diese Ergänzung wird in § 1 Absatz 3 Nummer 1 UmwStG nachvollzogen. Dadurch ist der Sechste bis Achte Teil des Umwandlungssteuergesetzes auch künftig für alle verschmelzungs- und spaltungsfähigen Personengesellschaften anwendbar.

#### **Zu Absatz 5 (Änderung der Verordnung über den Ausgleich gemeinwirtschaftlicher Leistungen im Eisenbahnverkehr)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Es wird klargestellt, dass angemessene Kosten im Sinne der Nummer 8 der Anlage für die Mitarbeit in – auch rechtsfähigen – Personengesellschaften einzusetzen sind.

### **Zu Absatz 6 (Änderung des Verkehrssicherstellungsgesetzes)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Es wird klargestellt, dass der Auskunftspflicht nach § 15 des Verkehrssicherstellungsgesetzes auch rechtsfähige Personengesellschaften unterfallen.

### **Zu Absatz 7 (Änderung des Entschädigungsgesetzes)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Es wird klargestellt, dass Berechtigter im Sinne des Entschädigungsgesetzes auch rechtsfähige Personengesellschaften sein können.

### **Zu Absatz 8 (Änderung des Ausgleichsleistungsgesetzes)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Es wird klargestellt, dass zum Flächenerwerb nach § 3 des Ausgleichsleistungsgesetzes ausschließlich unbeschränkt haftende Gesellschafter rechtsfähiger Personengesellschaften berechtigt sind.

### **Zu Absatz 9 (Änderung des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes)**

Es handelt es sich um eine Folgeänderung zur Änderung des § 15a Absatz 1 Satz 3 der Insolvenzordnung (InsO) durch das MoPeG. Dort wurde der Begriff der Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit bereits durch den neu eingeführten Begriff der rechtsfähigen Personengesellschaft ersetzt. Da § 1 Absatz 2 des Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetzes (StaRUG) auf diese Vorschrift verweist, muss der Begriff auch in dem Verweis angepasst werden. Die Folgeänderung entspricht inhaltlich dem Artikel 38 Nummer 1 MoPeG, wobei der Änderungsbefehl dort zu einem grammatikalisch unrichtigen Wortlaut führen würde und er daher mit Artikel 16 dieses Gesetzes wieder aufgehoben wird.

### **Zu Absatz 10 (Änderung des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit)**

In § 388 Absatz 1 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) wird die Angabe „§ 125a“ durch die Angabe „§ 125“ ersetzt, da § 125a des Handelsgesetzbuchs (HGB) durch das MoPeG in § 125 HGB-neu aufgeht.

### **Zu Absatz 11 (Änderung des Bürgerlichen Gesetzbuchs)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Richtigstellung. Der § 715 Absatz 3 BGB-neu verfügt über keinen Satz 3. Der Verweis in § 715a Satz 1 BGB-neu hat sich stattdessen auf § 715 Absatz 3 BGB-neu, der die gemeinsame Geschäftsführungsbefugnis regelt, in seiner Gesamtheit zu beziehen.

### **Zu Absatz 12 (Änderung des Woheineigentumsgesetzes)**

§ 9a Absatz 4 Satz 1 Halbsatz 2 WEG verweist für die Wohnungseigentümergeinschaft bislang auf die Nachhaftungsregelung zur offenen Handelsgesellschaft gemäß § 160 HGB. Mit § 728b BGB-neu existiert erstmals eine eigene Nachhaftungsvorschrift zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Ein Rückgriff auf das Handelsrecht ist in § 9a WEG nicht mehr notwendig. Da die Wohnungseigentümergeinschaft typischerweise kein Handelsgewerbe betreibt, ist der Verweis auf § 728b BGB-neu sachgerechter.



### **Zu Absatz 13 (Änderung des Umwandlungsgesetzes)**

Durch die Änderung von § 311 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) wird die gegenwärtige Verweisung auf den geltenden § 44 UmwG über die Prüfung der Verschmelzung angepasst und in einen Verweis auf den § 39e UmwG-neu geändert.

### **Zu Absatz 14 (Änderung des Lastenausgleichsgesetzes)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Soweit § 349 Absatz 3 Satz 3 des Lastenausgleichsgesetzes wegen der Möglichkeiten eines Schadensausgleichs auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts Bezug nimmt, wird klargestellt, dass damit ausschließlich rechtsfähige Gesellschaften bürgerlichen Rechts erfasst sind.

### **Zu Absatz 15 (Änderung der Wirtschaftsprüferordnung)**

Bei der Änderung handelt es sich um eine Folgeänderung, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB-neu einhergeht. Es wird klargestellt, dass Berufsangehörige im Sinne des § 43a der Wirtschaftsprüferordnung (WPO) auch – rechtsfähige – Personengesellschaften sein können.

### **Zu Absatz 16 (Änderung des Außenwirtschaftsgesetzes)**

Bei den Änderungen handelt es sich um Folgeänderungen, die mit der gesetzlichen Anerkennung der Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach § 705 Absatz 2 BGB – neu – einhergehen. Es wird klargestellt, dass Unionsansässige und Unionsfremde im Sinne des § 2 Absatz 18 und 19 des Außenwirtschaftsgesetzes (AWG) auch – rechtsfähige – Personengesellschaften sowie Zweigniederlassungen und Betriebsstätten rechtsfähiger Personengesellschaften sein können.

Bei den Ergänzungen in den §§ 5a Absatz 1 und 2 sowie 13 Absatz 2a AWG handelt es sich um redaktionelle Folgeänderungen, die notwendig werden, weil diese Vorschriften durch das Zweite Gesetz zur effektiveren Durchsetzung von Sanktionen vom 19. Dezember 2022 (BGBl. I, 2606, 2617) erst nach Verkündung, aber noch vor Inkrafttreten des MoPeG vom 10. August 2021 (BGBl. I 3436) in das AWG neu eingeführt worden sind.

### **Zu Absatz 17 (Änderung des Kapitalanlagegesetzbuchs)**

Durch die Änderung von § 138 Absatz 1 Satz 2 und § 161 Absatz 2 Satz 2 des Kapitalanlagegesetzbuchs (KAGB) wird die Verweisung auf § 133 Absatz 2 und 3 HGB angepasst. Die Voraussetzungen für das Vorliegen eines wichtigen Grundes zur außerordentlichen Kündigung ergeben sich aus § 132 Absatz 2 Satz 2 HGB – neu –. Durch die Verweisung auf § 132 Absatz 6 HGB-neu wird klargestellt, dass dieses außerordentliche Kündigungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden kann.

### **Zu Absatz 18 (Änderung des Geldwäschegesetzes)**

Es handelt sich um eine redaktionelle Änderung. Der Änderungsbefehl in Artikel 92 Nummer 4 des MoPeG bezieht sich auf § 20 Absatz 2 des Geldwäschegesetzes a.F. Diese Vorschrift wurde durch das Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (TraFinG) vom 25. Juni 2021 zwischenzeitlich aufgehoben. Der Änderungsbefehl muss daher auf den § 20 Absatz 2 GwG n. F. ausgerichtet werden und dort das Gesellschaftsregister ergänzen.

## **Zu Artikel 43 (Neubekanntmachung der Abgabenordnung [1.1.2024])**

Es handelt sich um eine Anpassung an die mit dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG) eintretenden Rechtsänderungen.

### **Zu Artikel 44 (Inkrafttreten)**

#### **Zu Absatz 1**

Das vorliegende Gesetz tritt grundsätzlich am Tag nach der Verkündung in Kraft.

Die nach Artikel 41 Absatz 3 aufzuhebenden Änderungsbefehle des MoPeG sollen erst gar nicht in Kraft treten. Die Aufhebung soll daher jeweils bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes und vor Inkrafttreten des MoPeG (1. Januar 2024) in Kraft treten.

#### **Zu Absatz 2**

Die Änderungen des § 17 FZulG (Artikel 30) treten mit Wirkung vom 1. Januar 2020 in Kraft. Die Änderungen sind rückwirkend ab dem Zeitpunkt des erstmaligen Inkrafttretens des FZulG am 1. Januar 2020 anzuwenden, um das damit verfolgte Ziel der weitergehenden Verarbeitung und Übermittlung relevanter Daten durch das Bundesministerium für Bildung und Forschung sowie die Bescheinigungsstelle im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 2 der Verordnung zur Durchführung von § 14 Absatz 1 des Forschungszulagengesetzes (Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung – FZulBV) auf alle bisher erhobenen Daten zu ermöglichen. Eine empirische Analyse und Verarbeitung der Daten macht nur Sinn, wenn diese für den gesamten Anwendungszeitraum des FZulG und damit für die seit 1. Januar 2020 erhobenen Daten in dem erweiterten Umfang ausgewertet und verarbeitet werden können.

#### **Zu Absatz 3**

Unter Hinweis auf Artikel 43 Absatz 6 des Jahressteuergesetzes 2022 vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294) tritt die Aufhebung des Abschnitts XVI sowie der §§ 123 bis 126 EStG mit Wirkung vom 1. Januar 2023 in Kraft.

#### **Zu Absatz 4**

Der neue § 7 Absatz 4 GenKapG (Artikel 39) muss zum 1. November 2023 in Kraft treten, um einen Gleichlauf mit dem Stammgesetz des GenKapG herbeizuführen.

#### **Zu Absatz 5**

Die Artikel 4, 10, 14, 18, 19, 21, 23, 26, 29, 31, 33, 34, 35, 37, 38, 42 und 43 treten am 1. Januar 2024 in Kraft, darunter die [wesentlichen] Anpassungen an das ebenfalls grundsätzlich zum 1. Januar 2024 in Kraft tretende Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG). Die nach Artikel 41 Absatz 3 aufzuhebenden Änderungsbefehle des MoPeG sollen erst gar nicht in Kraft treten. Die Aufhebung soll daher jeweils bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes und vor Inkrafttreten des MoPeG (1. Januar 2024) in Kraft treten. Im Weiteren vgl. auch die Begründung zu Absatz 1.

#### **Zu Absatz 6**

Da Artikel 11 und Artikel 15 Änderungen der AO und des EGAO durch das Grundsteuer-Reformgesetz punktuell ändern, sollen diese Regelungen wie das Grundsteuer-Reformgesetz selbst am 1. Januar 2025 in Kraft treten.

Die Einführung der obligatorischen eRechnung (Artikel 27 Nummer 1 bis 6 und Artikel 28) treten am 1. Januar 2025 in Kraft.

**Zu Absatz 7**

Die Änderungen der Artikel 12 und 16 treten am 1. Januar 2027 in Kraft. Damit wird sichergestellt, dass damit ausreichend Zeit für die technischen Änderungen des Mitteilungsverfahrens nach § 146a Absatz 4 AO bleibt.

**Zu Absatz 8**

Die Änderungen der Artikel 5 und 24 treten am 1. Januar 2028 in Kraft. Damit wird die notwendige Zeit für die informationstechnische Umsetzung gewährleistet.