

BMF: Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes („Pillar Two“)

Am 10.07.2023 hat das BMF den seit Wochen erwarteten Referentenentwurf (RefE) – Stand: 07.07.2023 – zum Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz (MinBestRL-UmsG) veröffentlicht. Mit dem RefE geht das BMF einen weiteren Schritt in Richtung der Umsetzung der globalen Mindeststeuer („Pillar Two“). Die Verbände haben nun bis zum 21.07.2023 Zeit zur Stellungnahme. Der RefE enthält nicht nur den Entwurf eines Mindeststeuergesetzes (MinStG-E), sondern auch für die Konzernpraxis wichtige Vorschläge zur Begrenzung der Hinzurechnungsbesteuerung und zur Abschaffung der Lizenzschranke.

Zunächst bringt der RefE umfangreiche sprachliche Änderungen und Definitionen mit sich, wie beispielsweise die Anpassung der Definition für die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Mindeststeuergewinns oder -verlusts nach § 15 Abs. 1 Satz 1 MinStG-E. Insbesondere enthält der (gegenüber dem Diskussionsentwurf von 89 auf 95 Paragraphen und 286 Seiten angewachsene RefE) aber folgende wichtige Neuerungen:

- › **Ausgleichsansprüche innerhalb der Mindeststeuergruppe (§ 3 Abs. 6 MinStG-E):** Die Geschäftseinheiten, deren Ergänzungssteuerbeträge dem Gruppenträger zugerechnet werden, sind der die Mindeststeuer zahlenden Geschäftseinheit gegenüber zum Ausgleich der auf sie entfallenden und von der zahlenden Geschäftseinheit gezahlten Anteile an der Mindeststeuer verpflichtet. Der Gruppenträger ist den Geschäftseinheiten zum Ausgleich der auf sie jeweils entfallenden Steuererstattung verpflichtet. Ausgleichsansprüche erhöhen oder mindern das Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz oder Körperschaftsteuergesetz nicht.
- › **Vereinfachungen bei der Einkommensermittlung:** Mit den in den §§ 35 und 36 MinStG-E eingeführten Wahlrechten ermöglicht der Gesetzgeber den betroffenen Geschäftseinheiten den Mindeststeuergewinn vereinfacht zu berechnen. In diesem Rahmen kann auf Antrag auf die Kürzung sowohl von Portfoliodividenden (§ 35 MinStG-E) als auch von sog. qualifizierten Gewinnen oder Verlusten aus Eigenkapitalbeteiligungen (§ 36 MinStG-E) verzichtet werden. Beide Wahlrechte gelten einheitlich für fünf Jahre und sind einheitlich auszuüben.
- › **Sonstiges:** Weitere Neuerrungen ergeben sich im Rahmen der Übergangsregelungen bei gemischten Hinzurechnungsbesteuerungsregimen, der Vortragsmöglichkeit und Anrechnung des Steuererhöhungsbetrags gem. § 43 MinStGE sowie bei der Bezifferung der Geldbuße nicht ordnungsgemäßer Übermittlung des Mindeststeuerberichts auf bis zu € 30.000 (§ 92 MinStG-E).

Der Referentenentwurf enthält nun auch wichtige Begleitmaßnahmen, die sich auf andere Steuergesetze beziehen:

- › **Absenkung der Niedrigsteuergrenze in § 8 Abs. 5 AStG:** Die Niedrigsteuergrenze im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung soll von derzeit 25 % auf 15 % abgesenkt werden. Dadurch soll eine erhebliche Vereinfachung und Entbürokratisierung erreicht werden. Außerdem soll ein Gleichlauf zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und globaler effektiver Mindestbesteuerung (15 %) mit Blick auf die Besteuerung ausländischer Tätigkeiten erreicht werden.
- › **Abschaffung der Gewerbesteuerpflicht von Hinzurechnungsbeträgen:** Die Hinzurechnungsbesteuerung soll eine Verlagerung von inländischen Einkünften ins niedrig besteuerte Ausland verhindern. Die hinzuzurechnenden niedrig besteuerten passiven Einkünfte von ausländischen Tochtergesellschaften unterliegen nicht nur der ESt/KSt, sondern infolge einer ab VZ 2017 greifenden gesetzlichen Fiktion auch der GewSt. § 7 Satz 1 und 7 ff. GewStG war die Reaktion des Gesetzgebers auf ein unliebsames BFH-Urteil vom 11.03.2015 (I R 10/14). Dort hatte der

BFH geurteilt, dass es sich beim Hinzurechnungsbetrag um einen Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens handele, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfalle und der daher nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG zu kürzen sei. Mit der Einführung der globalen Mindestbesteuerung soll die Gewerbesteuerpflicht des Hinzurechnungsbetrages nun wieder abgeschafft werden, was nur sachgerecht ist.

- › **Abschaffung der Lizenzschranke § 4j EStG:** Die deutsche Lizenzschranke in § 4j EStG war eine isolierte Maßnahme des deutschen Gesetzgebers, um das BEPS-Projekt der OECD mit Wirkung ab VZ 2018 in deutsches Gesetz umzusetzen. Lizenzaufwendungen sind danach ungeachtet eines bestehenden DBA nur dann als Betriebsausgabe abziehbar, wenn die Einnahmen des nahestehenden Lizenzgläubigers nicht niedrig besteuert (25 %) sind. Auch hier überlappt sich der Anwendungsbereich der künftigen Mindeststeuer mit der bestehenden Lizenzschranke und die Abschaffung des § 4j EStG ist nur konsistent in der Sache und zur Begrenzung völlig überbordender Bürokratie geboten.

Die Zeitplanung des BMF sieht vor, dass der Entwurf am 16.08.2023 durch das Bundeskabinett beschlossen und damit in den Bundestag eingebracht werden soll.

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

Aus dem Bundesfinanzministerium ist ein bereits als Referentenentwurf bezeichneter [Entwurf für ein Wachstumschancengesetz](#) durchgesickert. Es handelt sich dabei aber um einen Entwurf, der sich noch in der sog. Frühkoordinierung zwischen den Ministerien und dem Bundeskanzleramt befindet. Erst im Anschluss an diese Frühkoordinierung wird der Entwurf offiziell als Referentenentwurf bezeichnet und veröffentlicht. Erst ein solcher offizieller Referentenentwurf geht dann in die sog. Ressortabstimmung und wird zur Stellungnahme auch an die Bundesländer und die Verbände geschickt. Durch Kabinettsbeschluss wird ein ggf. nochmals geänderter Referentenentwurf dann zum Regierungsentwurf, mit dem das eigentliche Gesetzgebungsverfahren eingeleitet wird. Der durchgesickerte Entwurf ist daher nur ein interner und innerhalb der Bundesregierung unabgestimmter Entwurf, der lediglich die Auffassung des von der FDP geführten Bundesfinanzministeriums wiedergibt. Ob das von der SPD geführte Bundeskanzleramt und das von den Grünen geführte Bundeswirtschaftsministerium dem Entwurf insgesamt zustimmen wird, ist insbesondere im Hinblick auf die Einführung der Investitionsprämie, die Verbesserung der Verlustverrechnung und die Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung noch unsicher.

Inhaltlich sollen **Wettbewerbsfähigkeit und Wachstumschancen der Wirtschaft** u.a. durch folgende Maßnahmen gestärkt werden:

- › **Einführung einer gewinnunabhängigen steuerlichen Investitionsprämie in Ergänzung zu den bestehenden Projektförderungen für begünstigte Klimaschutz-Investitionen i.S.v. Energieeffizienz-Investitionen** in Höhe von 15 % der begünstigten Aufwendungen (Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz). Gefördert werden Investitionen in neue abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sowie in bestehende bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen. Voraussetzung ist, dass diese in einem Energiesparkonzept oder Energiemanagementsystem enthalten sind. Die Bemessungsgrundlage ist auf 200 Mio. € begrenzt. Die Investitionsprämie beträgt daher im Förderzeitraum insgesamt höchstens 30 Mio. €. Die Investition ist begünstigt, wenn sie der Anspruchsberechtigte nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes und vor dem 01.01.2028 begonnen und abgeschlossen hat oder nach dem

31.12.2027 abschließt, soweit vor dem 01.01.2028 Teilerstellungskosten entstanden oder Anzahlungen auf Anschaffungskosten geleistet werden. Solche Teilerstellungskosten oder Anzahlungen sind noch förderfähig. Ab dem Zeitpunkt der Festsetzung der Investitionsprämie sind die Absetzungen für Abnutzung nach § 7 EStG von den insoweit um die Investitionsprämie geminderten Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorzunehmen. Ein weiterer Ausbau der Investitionsprämie soll geprüft werden.

- › **Stärkung der steuerlichen Forschungsförderung**, insbesondere durch Ausweitung der förderfähigen Aufwendungen auf für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben erforderliche und unerlässliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Erhöhung des förderfähigen Anteils der Kosten von Auftragsforschung auf 70 %. Die maximal förderfähige Bemessungsgrundlage von bisher 4 Mio. € wird verdreifacht auf 12 Mio. € ab dem 01.01.2024 (§ 3 FZulG-E). Vorgesehen ist auch die Möglichkeit der Berücksichtigung der Forschungszulage im Rahmen des Vorauszahlungsverfahrens ab dem 01.01.2024 (§ 10 FZulG-E).
- › **Verbesserung des steuerlichen Verlustabzugs**, d.h. zum einen durch die Erweiterung des Verlustrücktrags bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer auf drei Jahre sowie die dauerhafte Beibehaltung des Höchstbetrags von 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung ab dem VZ 2024 (§ 10d EStG-E) und zum anderen – unter Einbezug auch der gewerbesteuerlichen Regelung – durch eine befristete Aussetzung der sog. Mindestgewinnbesteuerung von 2024 bis 2027 und ab 2028 eine Anhebung des Sockelbetrags beim Verlustvortrag auf 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung (§ 10d EStG-E und § 10a GewStG-E).
- › **Verbesserungen bei den Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter und den Abschreibungsmöglichkeiten zu den Sammelposten** durch Anhebung der Betragsgrenzen für geringwertige Wirtschaftsgüter von 800 € auf 1.000 € und für Sammelposten von 1.000 € auf 5.000 € sowie Senkung der Auflösungsdauer der Sammelposten auf drei Jahre für Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2023 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden (§ 6 Abs. 2 und Abs. 2a EStG-E).
- › **Anhebung der Sonderabschreibung nach § 7g EStG-E** 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.
- › **Maßnahmen zur Verbesserung der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E)** ab dem VZ 2025. Insbesondere wird die Thesaurierungsbegünstigung 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 Abs. 1 EStG-E entnommen werden, erhöht. Damit soll künftig ein höheres Thesaurierungsvolumen zur Verfügung stehen. Die Verwendungsreihenfolge wird verbessert, so dass steuerfreie und tarifbesteuerte Gewinne, die im Unternehmen belassen wurden, vorrangig entnommen werden können. Dies soll für solche steuerfreien und tarifbesteuerten Gewinne gelten, die nach dem 31.12.2023 im Unternehmen belassen wurden. Darüber hinaus soll Gestaltungsmodellen entgegengetreten werden, die der Zielsetzung der Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG entgegenlaufen. Ab dem VZ 2025 soll die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung bereits im Vorauszahlungsverfahren möglich sein (§ 37 Abs. 3 EStG-E).
- › **Steigerung der Attraktivität der Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG-E)**. U.a. soll der Anwendungsbereich auf alle Personengesellschaften ausgeweitet werden, damit künftig

auch insbesondere GbRs optieren können. Zudem soll die zeitliche Regelung zur Antragstellung angepasst werden, sodass auch in Neugründungsfällen eine Optionsausübung möglich wird. Auch soll die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen werden, dass Sonderbetriebsvermögen in Form einer funktional wesentlichen Beteiligung an einer Komplementärin einer optierenden Kommanditgesellschaft (i.d.R. eine zu Null Prozent beteiligte GmbH) nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird. Auch in Bezug auf die Ausschüttungsfiktion soll eine Anpassung dahingehend erfolgen, dass thesaurierte Gewinne grundsätzlich so lange nicht als ausgeschüttet gelten, bis sie entnommen werden. Eine besondere zeitliche Anwendungsregelung ist in Bezug auf die Änderungen nicht vorgesehen, so dass sie nach dem bisherigen § 34 Abs. 1 KStG sogar rückwirkend ab dem VZ 2022 gelten könnten.

Unter dem Aspekt der **Vereinfachung des Steuersystems** sollen u.a. folgende Maßnahmen getroffen werden:

- › **Anhebung der Grenzen für die Buchführungspflicht** bestimmter Steuerpflichtiger (§ 141 AO-E) sowie **der Aufbewahrungspflicht bei Überschusseinkünften** (§ 147a AO-E).
- › **Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung** in Höhe von 1.000 € ab dem 01.01.2024 (§ 3 Nr. 73 EStG-E).
- › **Anhebung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte** von aktuell 600 € auf 1.000 € (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG-E).
- › **Erhöhung der Freigrenze für den Quellensteuereinbehalt bei Vergütungen für Rechteüberlassungen von 5.000 € auf 10.000 €** (§ 50c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG-E).
- › **Verzicht auf die Besteuerung der Soforthilfe Dezember** (Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz – EWSG) angesichts der Vollzugsaufwände der Finanzverwaltung und der zu erwartenden Steuermehreinnahmen durch ersatzlose Streichung der §§ 123 bis 126 EStG.
- › **Anhebung der Abzugsgrenze für Geschenke** von 35 € auf 50 € für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG-E).
- › **Anhebung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen** von 28 € auf 30 € und von 14 € auf 15 € ab dem 01.01.2024 (§ 9 Abs. 4a Satz 3 EStG-E).
- › **Anhebung des Freibetrags für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen** ab dem 01.01.2024 von 110 € auf 150 € (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG-E).
- › **Vereinfachung der Berechnung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit tarifermäßig zu besteuertem Arbeitslohn** durch Abschaffung der sog. Fünftelregelung im Lohnsteuer-Abzugsverfahren ab dem 01.01.2024 (Aufhebung von § 39b Abs. 3 Satz 9 und 10 EStG). Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung bleibt die Fünftelregelung weiterhin anwendbar.
- › **Streichung der 100 €-Grenze als Voraussetzung für die Pauschalierung der Beiträge für eine Gruppenunfallversicherung** mit einem Pauschsteuersatz von 20 % (§ 40b Abs. 3 EStG-E).
- › **Ausweitung der beschränkten Steuerpflicht von nach Deutschland einpendelnden Arbeitnehmern**, die ihre Tätigkeit nicht im Inland, sondern an einem anderen Ort im ausländischen Ansässigkeitsstaat oder einem Drittstaat – typischerweise im Homeoffice oder im Wege des mobilen Arbeitens (Ferienwohnung, Dienstreise) – ausüben, um ggf. abkommensrechtliche Bagatellregelungen nutzbar und eine Aufteilung zwischen Ansässigkeitsstaat und Tätigkeitsstaat (hier: Deutschland) entbehrlich zu machen (§ 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a Satz 2 EStG-E). Die Regelung

soll erstmals auf Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 zufließen.

- › **Anhebung der Grenze für die umsatzsteuerliche Ist-Besteuerung** (Möglichkeit der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten statt vereinbarten Entgelten) nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG-E ab dem 01.01.2024 von 600.000 € auf 800.000 €.
- › **Befreiung der Kleinunternehmer von umsatzsteuerlichen Erklärungspflichten** (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG-E).
- › **Erhöhung des Schwellenwerts zur Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen und zur Entrichtung von Vorauszahlungen** von 1.000 € auf 2.000 € ab dem 01.01.2024 (§ 18 UStG-E).
- › **Vereinfachung des Meldeverfahrens für Kassen** (§ 146a Abs. 4 AO-E).
- › **Erhöhung der Nichtaufgriffsgrenze in § 20 Abs. 7 ErbStG-E** von 600 € auf 5.000 €.
- › **Digitalisierung des Spendenverfahrens und Einführung eines Spendenregisters.**

Unter dem Gesichtspunkt der **Modernisierung des Steuerrechts** sind u.a. folgende Maßnahmen vorgesehen:

- › **Anpassung der Besteuerung von Renten** aus der Basisversorgung durch Streckung des Anstiegs des Besteuerungsanteils je Kohorte, der Abschmelzung des Versorgungsfreibetrags und des Altersentlastungsbetrags ab dem 01.01.2023 (§ 22 Nr. 1 Satz 3, § 19 Abs. 2 Satz 3, § 24a Satz 5 EStG-E).
- › **Anpassung der AO und anderer Steuergesetze an das MoPeG**; besonders zu erwähnen ist hier die Änderung von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E zur Klarstellung, dass bei der Besteuerung nach dem Einkommen das Gesamthandsprinzip ungeachtet der neuen Zivilrechtslage (ab 01.01.2024) weiterhin zu beachten ist.
- › **Erweiterung der Vereinfachungsregelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** (§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG-E).

Auch die **Förderung von Steuerfairness** greift der Entwurf auf und sieht diesbezüglich u.a. folgende Maßnahmen vor:

- › **Einführung einer Mitteilungspflicht bezogen auf innerstaatliche Steuergestaltungen (insbesondere §§ 138l bis 138n AO-E)**. Die Regelungen lehnen sich eng an die bisherige Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen an. Die den Intermediären neu auferlegten Mitwirkungspflichten sollen aber durch die Begrenzung der relevanten Gestaltungen und die Beschränkung des Kreises potenziell betroffener Nutzer durch § 138l Abs. 5 AO-E (Umsatzschwelle und Einkünfte bzw. Einkommensschwelle) in deutlich weniger Fällen als bei grenzüberschreitenden Steuergestaltungen zur Anwendung kommen.
- › **Verhinderung von Steuergestaltungen bei Immobilienfonds durch die Berücksichtigung von steuerlicher Vorbelastung**. Die sog. Immobilien-Teilfreistellung bei Publikumsfonds, eine Steuerbefreiung für Erträge aus Immobilienfonds (60 % bei Inlands-/ 80 % bei Auslandsimmobilienfonds), soll künftig nur noch zur Anwendung kommen, wenn die betreffenden Einkünfte des Investmentfonds einer steuerlichen Vorbelastung unterlegen haben (§ 20 Abs. 3 i.V.m. § 2 Abs. 9a InvStG-E). Zudem soll auch die vergleichbare Steuerbefreiung für über Spezial-Invest-

mentfonds bezogene Erträge, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Besteuerung auszunehmen wären (§ 43 Abs. 1 InvStG), von einer steuerlichen Vorbelastung auf Ebene des Investmentfonds abhängig gemacht werden (subject-to-tax). Hintergrund der Gesetzesanpassungen sind – ausweislich der Begründung des Entwurfs – Investitionen in finnische Immobilien, die dort keiner steuerlichen Belastung unterliegen haben.

- › **Verhinderung von weiteren (vermeintlichen) Steuergestaltungen bei Investmentfonds.** Auf Ebene von Investmentfonds sollen Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen an Immobiliengesellschaften in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft, die überwiegend in deutsche Immobilien investiert sind (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. cc EStG), künftig der Steuerpflicht unterliegen. Dabei ist auf Ebene der Investmentfonds keine Steuerbefreiung nach § 8b KStG anwendbar. Da jedoch sowohl die laufenden Mieteinnahmen als auch eine spätere Veräußerung der Immobilie bereits auf Ebene der Immobiliengesellschaft der Besteuerung unterliegen, würde somit eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung erfolgen. Die weitere Entwicklung des Gesetzesvorhabens bleibt abzuwarten.
- › **Einführung einer gesetzlichen Regelung zur verpflichtenden Verwendung von elektronischen Rechnungen ab dem 01.01.2025 (§ 14 UStG-E).** Diese Verpflichtung soll allerdings nur in Bezug auf im Inland steuerpflichtige, aber auch bestimmte steuerbefreite Umsätze gelten, bei denen Leistender und Leistungsempfänger im Inland ansässig sind. Bis zum 31.12.2025 soll der leistende Unternehmer aus Vereinfachungsgründen zunächst noch auf andere Rechnungsformen als die elektronische Rechnung ausweichen können. In den Jahren 2026 und 2027 ausgeführte Umsätze sollen bis zum 31.12.2027 – anstelle der elektronischen Rechnungsstellung – auch weiterhin durch die Nutzung des EDI-Verfahrens abgerechnet werden können (§ 27 Abs. 39 UStG-E).
- › **Umfassende Reform und Anpassung der Zinsschranke (§ 4h EStG-E)** an die Vorgaben der ATAD-Richtlinie ab dem 01.01.2024. U.a. sollen sowohl die Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG) als auch die Escape-Klausel für Eigenkapital (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG) gestrichen werden. Darüber hinaus soll die derzeit geltende Freigrenze i.H.v. 3 Mio. € künftig einen Freibetrag bilden.
- › **Einführung einer Zinshöhenschranke (4l EStG-E)** ab dem 01.01.2024. Zinsaufwendungen zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sollen danach nicht abziehbar sein, soweit der vereinbarte Zinssatz den gesetzlich definierten Höchstzinssatz übersteigt. Flankiert wird diese Abzugsbeschränkung von einer speziellen Gegenbeweismöglichkeit sowie einer Substanzausnahme. Laut Begründung des Entwurfs sollen damit Gestaltungen unter Zwischenschaltung substanzloser Gesellschaften vermieden werden.

Darüber hinaus sind noch folgende **weitere Maßnahmen** zu erwähnen:

- › **Anpassung der sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG-E).** Für künftige Spaltungen sollen die Möglichkeiten zu steuerneutralen Spaltungen in Reaktion auf das BFH-Urteil vom 11.08.2021 (I R 39/18) wieder auf ihren ursprünglich vom Gesetzgeber intendierten Anwendungsbereich zurückgeführt werden. Dabei soll erstmals der Begriff der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG sowie das Merkmal „Vorbereitung einer Veräußerung“ definiert werden.
- › **Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze in Bezug auf die sog. erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags von Grundstücksunternehmen für bestimmte Einnahmen aus Stromlieferungen** (aus

dem Betrieb aus Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien, Betrieb von Ladestationen für E-Fahrzeuge oder E-Fahrräder (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG-E) von 10 % auf 20 %. Die Erhöhung soll bereits ab dem Erhebungszeitraum 2023 Anwendung finden.

- › **Verbesserung der Investitionsmöglichkeiten von Investmentfonds durch den Betrieb von Anlagen im Bereich der erneuerbaren Energien.** Danach sollen Spezial-Investmentfonds künftig bis zu 20 % ihrer Einnahmen aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektrofahrzeuge erzielen dürfen, ohne damit gegen die steuerlichen Anlagebestimmungen des § 26 InvStG zu verstoßen.
- › **Schaffung einer eindeutigen gesetzlichen Grundlage zur Teilnahme an internationalen Risikobewertungsverfahren (§ 89b AO-E).** Damit soll sowohl klar zum Ausdruck gebracht werden, dass solche internationalen Risikobewertungsverfahren mit deutscher Beteiligung möglich sind, als auch im Sinne von Rechtsklarheit und Rechtssicherheit ein Rahmen für Voraussetzungen, Abläufe und die rechtliche Einordnung der Ergebnisse gesetzt werden. Die Regelung lehnt sich an die bestehenden Verfahren ICAP und ETACA an, bleibt aber offen für andere Verfahren.
- › **Umsetzung der Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie zu Joint Audits (§ 12 EU-Amtshilfegesetz-E „Gleichzeitige Prüfung“ und § 12a EU-Amtshilfegesetz-E „Gemeinsame Prüfung“).**

Bisher sind die Verbände nicht offiziell zur Kommentierung des vorliegenden Entwurfs aufgerufen worden. Dem Vernehmen nach wird aber mit einer Frist zur Stellungnahme bis zum 21.07.2023 geplant. Unabhängig davon, dass die Verbände offiziell noch gar keinen Referentenentwurf bekommen haben, erscheint dies auch angesichts des großen Umfangs des Entwurfs sowie der Fülle und Komplexität der Regelungen völlig unangemessen. Hintergrund des Zeitdrucks ist dem Vernehmen nach, dass der 16.08.2023 als Termin für den Beschluss im Bundeskabinett vorgesehen ist.

BFH: Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding

Im Anschluss an das Vorlageverfahren zum EuGH (vgl. TAX WEEKLY # 31/2022) hat der BFH nunmehr sein Folgeurteil ([XI R 24/22 \(XI R 22/18\)](#)) zur Frage nach dem Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding gefällt, sofern diese von ihr bezogene Leistungen als unentgeltliche Gesellschafterbeiträge weitergibt.

Die Klägerin war als Kommanditistin an zwei Kommanditgesellschaften beteiligt. Diese erbrachten überwiegend umsatzsteuerfreie, vorsteuerschädliche Umsätze mit Grundstücken. Die Klägerin verpflichtete sich in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin zur Erbringung unentgeltlicher Dienstleistungen an diese Kommanditgesellschaften, wie z.B. Architektenleistungen, statischer Berechnungen, Generalunternehmer-Dienstleistungen und externer Vertriebsdienstleistungen. Die Leistungen erbrachte die Klägerin teilweise unter Zuhilfenahme von Eingangsleistungen anderer Unternehmen. Daneben bestand eine gesonderte Vereinbarung, wonach die Klägerin auch entgeltliche Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen an die Kommanditgesellschaften erbringen sollte. Nachdem das Finanzamt den vollen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen versagte, gewährte das Finanzgericht diesen mit der Begründung, die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge würden keine steuerbare Tätigkeit darstellen. Die unternehmerische Tätigkeit der Klägerin, welche sich aus deren entgeltlichen Leistungen ergibt, umfasse auch die unentgeltlichen Gesellschafterbeiträge.

Wie bereits zuvor der EuGH, hält auch der BFH einen Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen im Zusammenhang mit den Gesellschafterbeiträgen für ausgeschlossen. Die Versagung des Vorsteuerabzugs begründet der BFH damit, dass die Eingangsleistungen nicht in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit von der Holding erbrachten steuerpflichtigen Dienstleistungen, den entgeltlichen Buchführungs- und Geschäftsführungsleistungen, sondern mit den als Gesellschafterbeitrag geschuldeten unentgeltlichen Dienstleistungen stehen. Die bezogenen Eingangsleistungen stehen somit in keinem direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holding, sondern vielmehr mit den Umsätzen der Tochtergesellschaften. Sie fanden auch keinen Niederschlag in den konkreten Preisen für die an die Kommanditgesellschaften erbrachten entgeltlichen Geschäftsführungs- und Buchführungsleistungen und gehörten auch nicht anteilig zu den allgemeinen Kostenelementen der Klägerin für deren unternehmerische Tätigkeit.

Im Einklang mit dem EuGH zeigt auch der BFH die Grenzen des Vorsteuerabzugs bei unternehmerisch tätigen Holdinggesellschaften auf: Selbst, wenn diese im Hinblick auf die von ihnen gehaltenen Beteiligungen grundsätzlich unternehmerisch tätig sind, berechtigt dies dennoch nicht zum Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen, die allein für Tätigkeiten aufgrund der Stellung als Gesellschafter bezogen werden und deren Abgeltung durch eine bloße Beteiligung am allgemeinen Gewinn erfolgt. Die Verlagerung der Eingangsleistungen auf die Holding und die anschließende Einlage der eingekauften Leistungen in die Tochtergesellschaften begründen keinen Vorsteuerabzug der Holdinggesellschaft aus diesen Leistungen. In der Praxis dürfte das Urteil daher insbesondere für solche Unternehmen relevant sein, die aufgrund ihrer Ausgangsleistungen nicht oder nur beschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, z.B. im Finanzdienstleistungs-, Immobilien- oder Krankenhausbereich.

Alle am 13.07.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
III R 9/22	11.05.2023	Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG - Verfassungsmäßigkeit der Haushaltszugehörigkeit als Abzugsvoraussetzung
I R 7/20	03.05.2023	Heilung eines "fehlerhaften" Gewinnabführungsvertrages
VI R 24/20	20.04.2023	Steuerermäßigung gemäß § 35a EStG für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen bei Mietern
IV R 37/18	23.02.2023	Gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Aufwendungen für die Überlassung von Kabelweitersenderechten
XI R 24/22 (XI R 22/18)	15.02.2023	Zum Vorsteuerabzug einer geschäftsleitenden Holding (Nachfolgeentscheidung zum EuGH-Urteil Finanzamt R vom 08.09.2022 - C-98/21)

Alle am 13.07.2023 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
VIII B 13/22	30.06.2023	Zur Rechtmäßigkeit des Erlasses einer Prüfungsanordnung gegenüber einem Berufsheimnisträger
VIII B 19/22	30.06.2023	Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung bei Streit um das Vorliegen eines Befreiungsgrunds nach § 5b Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG

Alle bis zum 14.07.2023 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungsdatum	Stichwort
Entwurf	13.07.2023	Entwurf eines BMF-Schreibens zum Betriebsausgabenabzugsverbot bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG)
III C 3 - S 7172/21/10003 :001	12.07.2023	Umsatzsteuerbefreiung der eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen
IV C 1 - S 2252/19/10003 :013	11.07.2023	Einzelfragen zur Abgeltungsteuer; Ergänzung des BMF-Schreibens vom 19. Mai 2022 (BStBl I S. 742)
III C 3 - S 7141/21/10002 :001	11.07.2023	Umsatzsteuer; Validierte EMCS

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin

Antje Pollack
Lübecker Straße 1-2
10559 Berlin
T: +49 (0) 30 2062 257 1010
F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Erlangen

Andreas Pfaller
Allee am Röthelheimpark 11-15
91052 Erlangen
T: +49 (0) 9131 97002-11
F: +49 (0) 9131 97002-12

Hamburg

Lars Behrendt
Brandstwierte 4
20457 Hamburg
T: +49 (0) 40 320 86 66-0
F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Jens Krechel
Sachsenring 83
50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0
F: +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Dr. Sandro Urban
Lilienthalstraße 7
93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383 873-237
F: +49 (0) 941 383 873-130

Nürnberg

Daniel Blöchle
Hugo-Junkers-Straße 7
90411 Nürnberg
T: +49 (0) 911 2479455-130
F: +49 (0) 911 2479455-050

Hannover

Nicole Datz
Thielenplatz 5
30159 Hannover
T: +49 (0) 511 123586-0
F: +49 (0) 511 123586-199

Düsseldorf

Michael Wild
Klaus-Bungert-Straße 7
40468 Düsseldorf
T: +49 (0) 211 200 50-5
F: +49 (0) 211 200 50-950

Frankfurt a. M.

Robert Welzel
Taunusanlage 19
60325 Frankfurt/Main
T: +49 (0) 69 133 84 56-0
F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Kolbermoor

Ralf Dietzel
Carl-Jordan-Straße 18
83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0
F: +49 (0) 8031 87095-250

München

Marco Dern
Friedenstraße 22
81671 München
T: +49 (0) 89 286 46-0
F: +49 (0) 89 286 46-111

Stuttgart

Klaus Stefan Siler
Königstraße 27
70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 2221569-62
F: +49 (0) 711 6200749-99

Rosenheim

Ralf Dietzel
Luitpoldstraße 9
83022 Rosenheim
T: +49 (0) 8031 87095 600
F: +49 (0) 8031 87095 799

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.