

STELLUNGNAHME

# Stellungnahme

des Gesamtverbandes der  
Deutschen Versicherungswirtschaft  
Lobbyregister-Nr. R000774

zum

Referentenentwurf eines  
Jahressteuergesetzes 2024  
vom 8. Mai 2024

## Inhalt

<b>1. Einleitung</b> .....	<b>4</b>
<b>2. Anmerkungen zu den im Gesetzentwurf enthaltenen Punkten</b> .....	<b>6</b>
2.1 Zu § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in Art. 1 Nr. 1 des Referentenentwurfes (Unterstützungskassen) .....	6
2.2 Zu § 27 Abs. 3 Satz. 2 KStG-E in Art. 6 Nr. 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa des Referentenentwurfes (Einlagenzugang bei Neugründung).....	7



**Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft e. V.**  
Wilhelmstraße 43 / 43 G, 10117 Berlin  
Postfach 08 02 64, D-10002 Berlin  
Telefon: +49 30 2020-5000 · Telefax: +49 30 2020-6000  
Lobbyregister-Nr. R000774

**Ansprechpartner**  
Abteilung Steuern

**E-Mail**  
steuer@gdv.de

Rue du Champ de Mars 23, B-1050 Brüssel  
Telefon: +32 2 28247-30 · Telefax: +49 30 2020-6140  
ID-Nummer 6437280268-55  
[www.gdv.de](http://www.gdv.de)

2.3	Zu § 7 Satz 8 GewStG in Artikel 7 Nummer 1 des Referentenentwurfes (gewerbsteuerliche Erfassung niedrig besteuarter ausländischer Betriebsstätteneinkünfte).....	8
2.4	Zu § 3 Abs 2a und § 11 Abs. 3 UmwStG-E in Art. 9 Nr. 1 und 3 des Referentenentwurfes (Einführung einer Frist nach Übertragungstichtag) 8	
2.5	Zu § 147 Abs. 7 AO in Artikel 12 Nummer 14 Buchstabe b und zu § 200 Abs. 2 Satz 2 AO in Artikel 12 Nummer 18 des Referentenentwurfes (Sicherheit von Datenverarbeitungssystemen).....	9
2.6	Zu § 379 Abs. 4 und 8 AO-E in Artikel 12 Nummer 23 des Referentenentwurfes (Bußgelder bei Verstößen gegen FATCA und CRS) .....	10
2.7	Zu § 1 Abs. 4a GrEStG-E in Artikel 27 Nummer 1 des Referentenentwurfes (Grundstückszurechnung für Zwecke der Ergänzungstatbestände).....	11
2.8	Zu § 15 Abs. 1 UStG-E in Artikel 22 Nummer 8 des Referentenentwurfes (Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Ist-Versteuerern).....	12
<b>3.</b>	<b>Anmerkungen zu Themen, die bisher (noch) nicht im Gesetzentwurf enthalten sind .....</b>	<b>13</b>
3.1	Kapitalertragsteuer bei Rückdeckungsversicherungen .....	13
3.2	Betriebsausgabenverbot des § 8 Steueroasen-Abwehrgesetzes .....	14
3.3	Namensschuldverschreibungen, Ergänzung § 10 Abs. 1 Nr.1 StAbwG	15
3.4	Korrektur der neuen Verrechnungspreisvorschriften zu Finanzierungsbeziehungen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG: .....	16
3.5	Abschaffung von § 13 AStG.....	18
3.6	Abfrage der Steuer-Identifikationsnummer erleichtern .....	18
3.7	Zusammenwirken von Außensteuergesetz und Mindeststeuergesetz...	19
3.8	Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer .....	19
3.9	Einlagenrückgewähr im Auslandsfall vereinfachen .....	20
3.10	Aktionärsabfrage abschaffen .....	20
3.11	Erleichterungen im UmwStG.....	22
3.12	Unternehmensteuerreform angehen .....	23

## Zusammenfassung

In dieser Stellungnahme wird zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 Stellung genommen, den das Bundesministerium der Finanzen den Verbänden am 17. Mai 2024 übersandt hat. Mit nur knapp vier Werktagen war die Stellungnahmefrist für eine sachgerechte Bearbeitung zu kurz. Ungeachtet dessen hat sich der Gesamtverband der Deutschen Versicherungswirtschaft zusammen mit seinen Mitgliedsunternehmen nach Kräften intensiv mit dem Gesetzentwurf auseinandergesetzt.

In der ersten Hälfte der nachfolgenden Positionierung wird zu den Regelungen Stellung genommen, die im Gesetzentwurf bereits vorgesehen sind (siehe unter 2.). In der zweiten Hälfte werden dann Themen angesprochen, die aus Sicht der Versicherungswirtschaft zusätzlich noch in den Gesetzentwurf mit aufgenommen werden sollten (dazu unter 3.). Hierbei handelt es sich nicht um steuerliche „Allerweltsthemen“, sondern um solche, die im Sinne der Intention eines Jahressteuergesetzes ebenfalls zeitnah umgesetzt werden sollten, um beispielsweise steuerrechtliche Verwerfungen zu vermeiden oder auch um zu Vereinfachungen zu kommen.

## 1. Einleitung

Wir danken dafür, dass uns das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Gelegenheit gibt, zum Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 (JStG 2024) Stellung zu nehmen.

Ausdrücklich kritisieren wir aber die Frist für die Rückmeldung, die mit nicht einmal vier vollen Werktagen viel zu kurz bemessen ist, um sachgerecht zu dem Gesetzentwurf Stellung zu nehmen. Der Entwurf wurde den Verbänden am späten Freitagabend des 17. Mai 2024 per E-Mail übersandt und damit bereits nach Arbeitschluss unmittelbar vor dem bevorstehenden Pfingstwochenende mit zwei Feiertagen. Definitiv Kenntnis nehmen von dem Gesetzentwurf konnten die Mitarbeiter in den Verbänden, die Verbandsgremien und die Mitgliedsunternehmen damit erst nach Pfingsten, also am Dienstag, vier Tage vor Abgabeschluss. Hinzu kommt, dass in der Zeit nach Pfingsten in den südlichen Bundesländern Schulferien sind.

Ein Gesetzentwurf, der 243 Seiten umfasst, wovon es sich allein um 92 Seiten Gesetzestext und „nur“ um 145 Seiten Gesetzesbegründung handelt und mit dem 28 steuerliche Gesetze und Verordnungen geändert werden sollen, kann nicht in knapp vier Werktagen sachgerecht gelesen, verstanden und vor allem umfassend bewertet werden. Denn in dieser Zeit müssen nicht nur die betreffenden Verbandsgremien und Mitgliedsunternehmen unterrichtet werden, sondern es müssen eingehende Stellungnahmen auch gesammelt und bewertet sowie eine ausgewogene Gesamtstellungnahme daraus erstellt werden. Eine kaum lösbare Herausforderung.

Wir möchten daran erinnern, dass in § 47 Abs. 3 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien eine „rechtzeitige“ Beteiligung der Zentral- und Gesamtverbände vorgesehen ist. Im Interesse einer sachgerechten Entscheidungsfindung hat das Bundesverfassungsgericht deshalb nicht zuletzt im Sommer vergangenen Jahres verlangt, dass eine ausreichende Zeit zur Befassung mit Vorlagen bzw. Änderungsanträgen zu gewähren ist (vgl. Beschluss vom 5. Juli 2023, 2 BvE 4/23).

Die Beteiligung von Verbänden sollte nicht als Last angesehen werden, sondern als Chance, Hinweise auf ggf. bestehende Probleme, Ungereimtheiten und Lücken eines Gesetzgebungsverfahrens zu erhalten – und das für das betreffende Ministerium sogar kostenlos. Die Beteiligung von Verbänden hat in einer Demokratie und freien Gesellschaft zudem eine Befriedungsfunktion, indem alle Beteiligten Verständnis entwickeln können, die Positionen der jeweils anderen Beteiligten – wenn schon nicht zu teilen – so doch wenigstens nachvollziehen zu können. Auf dieses Instrument sollte nicht ohne Not verzichtet werden.

Ungeachtet dieser ganz grundsätzlichen Erwägungen finden sich nachfolgend unsere ersten fachlichen Einschätzungen und Anmerkungen. Sie betreffen sowohl Punkte, die bereits im Referentenentwurf angesprochen werden (vgl. dazu unten unter 2., in der Reihenfolge des Entwurfs), als auch Punkte, die aus unserer Sicht unbedingt noch in den Gesetzentwurf aufgenommen werden sollten (vgl. dazu unten unter 3.).

Zudem gehen wir davon aus, dass sich das BMF auch im Nachgang für etwaige wichtige Problemhinweise und Anmerkungen offen zeigt, die uns ggf. erst nach Abgabe dieser Stellungnahme und im Rahmen der weiteren Befassung mit dem Gesetzentwurf auffallen.

## 2. Anmerkungen zu den im Gesetzentwurf enthaltenen Punkten

### 2.1 Zu § 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in Art. 1 Nr. 1 des Referentenentwurfes (Unterstützungskassen)

Unternehmen dürfen Zuwendungen, die sie an eine Unterstützungskasse leisten, nur dann als Betriebsausgabe abziehen, soweit das Vermögen der Unterstützungskasse eine bestimmte, in § 4d EStG genannte Höhe nicht übersteigt.

Bei der Ermittlung des Vermögens der Unterstützungskasse ist Grundbesitz bisher mit 200 Prozent des Einheitswertes anzusetzen (Abs. 1 Satz 3).

Im Referentenentwurf ist hierzu vorgesehen, den künftig angeschafften bzw. hergestellten Grundbesitz mit den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten zu bewerten (§ 4d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG-E in Art. 1 Nr. 1 des Referentenentwurfes). Damit soll die Bewertung von Grundbesitz an die geänderte Rechtslage bei der Bewertung von Grundvermögen angepasst werden, die nach der Reform der Grundsteuer keine Einheitswerte von Grundvermögen mehr kennt.

§ 52 Abs. 7 EStG enthält dazu die Anwendungsregelung (in Art. 1 Nr. 4 des Referentenentwurfes). Danach kommt es grundsätzlich darauf an, ob der Grundbesitz vor bzw. nach dem Jahreswechsel 2023/24 vorhanden war.

Die Regelung für eindeutige Alt- bzw. Neufälle in § 52 Abs. 7 EStG erscheint uns plausibel und handhabbar: Für Altfälle bleibt es bei 200 % des Einheitswertes, die Werte werden festgeschrieben. Für Neufälle sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten maßgeblich.

Satz 3 lautet dann aber: *„Abweichend von Satz 2 ist auch bei vor dem 1. Januar 2024 vorhandenem Grundbesitz § 4d Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom ... (BGBl. ... I Nr. ...) [einsetzen: Ausfertigungsdatum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] anzuwenden, wenn Baumaßnahmen zu einem nach dem 31. Dezember 2023 fertiggestellten Neubau führen.“*

Falls es in diesem Sinne zu einer Fertigstellung eines Neubaus kommt, erscheint uns die Wertermittlung aber unter Umständen komplex. Laut Gesetzesbegründung sollen dann *„künftig die Anschaffungskosten des Grundstücks zuzüglich der Herstellungskosten des Neubaus der Bewertung des Kassenvermögens zugrunde zu legen“* sein.

Eindeutig ist das, wenn man ein unbebautes Grundstück vor 2024 kauft und es ab 2024 bebaut. In anderen Fällen könnte das aber kompliziert werden. Es dürfte

Fälle geben, in denen sich die Anschaffungskosten des Grundstücks nicht isoliert feststellen lassen, weil das Grundstück bei Anschaffung bereits bebaut war. Außerdem stellt sich bei größeren Umbauten, die zu einem Neubau führen, die Frage, ob die Herstellungskosten des Neubaus klar bestimmbar sind, denn dazu gehören u. E. nicht nur die *neuen* Herstellungskosten, sondern auch *frühere* Herstellungskosten, die ggf. nicht bekannt sind.

Vor diesem Hintergrund könnte es eine einfachere und praktikablere Lösung sein, wenn in solchen Fällen der bisherige Wert (also der Einheitswert zum 31. Dezember 2023) zuzüglich der neuen Herstellungskosten anzusetzen wäre.

Dies hätte dann auch den Vorteil, dass sich durch die Baumaßnahme das Vermögen der U-Kasse nicht verändert: Was die U-Kasse für den Bau zahlt und an liquiden Mitteln verliert, schlägt sich genau in einer Erhöhung des Immobilienwertes nieder. Nach der vorgesehenen Regelung im Gesetzentwurf wäre das hingegen nicht der Fall.

Zu prüfen wäre insoweit aber wohl noch, inwieweit allgemeine Fragen der Immobilienbewertung zu neuen Widersprüchen führen könnten.

**Petitum:**

Die geplante Übergangsregelung sollte noch einmal überprüft werden und ggf. sachgerechter und unbürokratischer ausgestaltet werden.

**2.2 Zu § 27 Abs. 3 Satz. 2 KStG-E  
in Art. 6 Nr. 3 Buchstabe a, Doppelbuchstabe aa des Referentenentwurfes  
(Einlagenzugang bei Neugründung)**

§ 27 Abs. 3 Satz 2 KStG in der derzeitigen Fassung ermöglicht einen unterjährigen Zugang von Einlagen bei allen Varianten eines Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht. Dadurch wird sichergestellt, dass im gleichen Jahr eine Einlagenrückgewähr möglich ist. Das gilt bisher auch für Neugründungen aufgrund einer Umwandlung. Die Herausnahme von Anwendungsfällen des § 29 KStG führt dazu, dass dies künftig nicht mehr der Fall ist. Es ist nicht ersichtlich, warum Neugründungen aufgrund von Umwandlungen schlechter gestellt werden sollten.

**Petitum:**

Auf die Änderung sollte verzichtet werden.

### **2.3 Zu § 7 Satz 8 GewStG in Artikel 7 Nummer 1 des Referentenentwurfes (gewerbsteuerliche Erfassung niedrig besteufter ausländischer Betriebsstätteneinkünfte)**

Wir sehen die gewerbsteuerliche Erfassung von Auslandseinkünften grundsätzlich kritisch, siehe dazu auch unten Punkt 3.8.

Positiv ist aber, dass mit der Neuformulierung klargestellt wird, dass der Motivtest in den § 8 Abs. 2 bis 4 AStG auch bei der Anwendung der Kürzungsausnahme in § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG zu beachten ist.

Durch den neu gefassten § 7 Satz 8 GewStG soll klargestellt werden, dass sämtliche passiven ausländischen Betriebsstätteneinkünfte gewerbsteuerlich erfasst werden, auch wenn Deutschland bereits nach einem DBA das Besteuerungsrecht zusteht. Das zielt z. B. auf Anrechnungsbetriebsstätten. Diese werden aber spätestens im Inland mit 15 % Körperschaftsteuer belastet, sodass letztlich keine Niedrigbesteuerung im Sinne von § 8 Abs. 5 KStG vorliegen kann. Damit ist u. E. unklar, warum eine gewerbsteuerliche Erfassung auch dann erfolgen soll, wenn keine Niedrigbesteuerung der ausländischen Betriebsstätteneinkünfte gegeben ist.

#### **Petitum:**

Die grundsätzliche Kritik an den Einbezug von Auslandseinkünften in die Gewerbesteuer außen vor lassend, sollte eine Erfassung passiver ausländischer Betriebsstätteneinkünfte auf jene Fälle beschränkt werden, in denen unter Berücksichtigung der deutschen Steuer überhaupt eine Niedrigbesteuerung vorliegt. Zumindest aus der Gesetzesbegründung sollte klar werden, welche Fälle, die nicht bereits von der gegenwärtigen Regelung abgedeckt sind, zusätzlich erfasst werden sollen.

### **2.4 Zu § 3 Abs 2a und § 11 Abs. 3 UmwStG-E in Art. 9 Nr. 1 und 3 des Referentenentwurfes (Einführung einer Frist nach Übertragungstichtag)**

Durch die geplante Regelung wird eine neue 14-monatige Frist nach Übertragungstichtag zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers eingeführt. Die 14-Monats-Frist lehnt sich an die Frist zur Abgabe der Steuererklärung bei beratenen Steuerpflichtigen nach § 149 Abs. 3 AO an und entspricht somit für den Fall eines steuerlichen Übertragungstichtags und eines Wirtschaftsjahres zum 31. Dezember dem derzeitigen Recht. Für Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr verkürzt sich jedoch gegenüber dem Status quo die Abgabefrist. Üblicherweise wird der Übertragungstichtag auf das Ende eines Wirtschaftsjahres festgelegt. Wenn Wirtschaftsjahre und Übertragungstichtag



unterjährig sind, endet die Abgabefrist für Steuererklärung und Bilanzen bei Erklärungsabgabe durch Steuerberater Ende Februar des zweiten Jahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in das Wirtschaftsjahrende und Übertragungstichtag fallen. Das kann bei einem Wirtschaftsjahrende zum 31. Januar also 25 Monate nach Wirtschaftsjahrende und Übertragungstichtag sein. Die 14-Monate-Frist würde dazu zwingen, allein für die Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes und der steuerlichen Jahresbilanz sowie Buchwertantrag die Bilanzerstellung vorzuziehen.

**Petitum:**

Die Fristregelung für die Abgabe der umwandlungssteuerlichen Schlussbilanz sollte die Fälle unterjähriger Übertragungs- und Bilanzstichtage berücksichtigen.

**2.5 Zu § 147 Abs. 7 AO  
in Artikel 12 Nummer 14 Buchstabe b und  
zu § 200 Abs. 2 Satz 2 AO  
in Artikel 12 Nummer 18 des Referentenentwurfes  
(Sicherheit von Datenverarbeitungssystemen)**

Wenn Finanzbehörden Daten geprüfter Unternehmen mobil verarbeiten und aufbewahren, müssen die von ihnen genutzten Geräte bisher *ausdrücklich „unter Berücksichtigung des Stands der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert“* sein (§§ 147 Abs. 7 Satz 1, 200 Abs. 2 Satz 2 AO).

Diese Anforderung will der Referentenentwurf abschaffen. Mit der Streichung soll einer Bitte des Bundesrates aus seiner Stellungnahme zum Wachstumschancengesetz entsprochen werden (vgl. Nr. 30 seiner Stellungnahme; BR-Drs. 433/23 [Beschluss] vom 20.10.2023). Zur Begründung hatte der Bundesrat ausgeführt, dass den Finanzbehörden durch die Anforderung neue Nachweispflichten aufgebürdet worden seien, die Betriebsprüfungen behinderten. Die Notwendigkeit einer Sicherung ergebe sich bereits aus der EU-Datenschutz-Grundverordnung. Die Bundesregierung hat damals Prüfung dieser Bitte zugesagt (vgl. deren Gegenäußerung, BT-Drs. 20/9006 vom 26.10.2023).

Die Gesetzesbegründung greift dies im Rahmen der Erläuterung zur ebenfalls vorgesehenen Anpassung von § 147 Abs. 7 Satz 1 AO auf. Uns überzeugen allerdings weder die Ausführungen des Bundesrates noch die vorgesehene Gesetzesbegründung. Wenn die eingesetzte Technik der Finanzverwaltung schon nach datenschutzrechtlichen Vorgaben den aktuellen Stand der Technik zu erfüllen hat, dann mag eine Regelung in der Abgabenordnung tatsächlich deklaratorisch und ggf. verzichtbar sein. Allerdings wird in der Begründung zu § 147 Abs. 7 Satz 1 AO auch ausgeführt, dass die bisherigen Anforderungen zu Unsicherheiten im Rahmen von Außenprüfungen geführt haben. Somit ist offensichtlich, dass die jetzt

vorgesehene Streichung das Ziel verfolgt, Sicherheitsanforderungen zu reduzieren und zwar zugunsten der Betriebsprüfer und zulasten der Steuerpflichtigen. Insofern gilt es auch zu beachten, dass die Anforderung gerade erst vor gut einem Jahr Ende 2022 bewusst eingeführt worden ist, um Bedenken gegenüber einer mobilen Nutzung von Laptops durch Betriebsprüfer zu begegnen.

Wir lehnen die Streichung der Regelung ab. Auf den Laptops der Prüfer befinden sich hochsensible Daten der geprüften Unternehmen, zu denen auch Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse gehören. Diese Daten müssen unbedingt nach dem Stand der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert sein. Unseres Erachtens müsste die Regelung eigentlich eher dahingehend verschärft werden, dass die Daten nach dem „*neuesten*“ Stand der Technik gegen unbefugten Zugriff gesichert sein müssen. Zum Beleg dafür, wie wichtig Datensicherheit ist, möchten wir in diesem Zusammenhang an zahlreiche Vorfälle von Industriespionage und Cyberangriffen erinnern, zu denen es in den letzten Jahren immer wieder gekommen ist (vgl. zu Einzelheiten die entsprechenden Passagen in den Verfassungsschutzberichten des Bundes).

**Petition:**

Wir lehnen die geplante Streichung der Vorgabe ab. Sie sollte nicht umgesetzt werden, um bestehende Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse so weit wie irgend möglich auch künftig vor unberechtigtem Zugriff zu schützen.

**2.6 Zu § 379 Abs. 4 und 8 AO-E  
in Artikel 12 Nummer 23 des Referentenentwurfes  
(Bußgelder bei Verstößen gegen FATCA und CRS)**

Die deutschen Finanzinstitute haben sich seit der Einführung von FATCA und dem Common Reporting Standard (CRS) als verlässliche und stets kooperierende Partner der Finanzverwaltung erwiesen. Jährlich überprüfen Finanzinstitute ihre Kunden und melden bei einer steuerlichen Ansässigkeit im Ausland das Konto den Finanzbehörden. Dieser Prozess verursacht bei den Finanzinstituten einen erheblichen Aufwand. Überprüfungen der meldenden Finanzinstitute sind in der Regel unauffällig. Die Bußgeldtatbestände haben unserer Kenntnis nach in der Praxis faktisch keine Rolle gespielt.

Nicht nachvollziehen können wir daher die jetzt im Gesetzentwurf vorgesehene Verschärfung der Bußgeldtatbestände, insbesondere die angedachte Verzehnfachung des maximalen Bußgelds bei FATCA. Wir sehen hierin eine völlig unbegründete „Misstrauensbotschaft“, die an die Finanzinstitute gesendet wird.

Viel sinnvoller wäre es u. E., statt einer verschärften Drohkulisse gemeinsam weiter daran zu arbeiten, die bestehenden Prüf- und Meldeprozesse zu vereinfachen und zu entbürokratisieren.

Zudem sollte beachtet werden, dass bei FATCA neben den bestehenden Bußgeldregeln noch ein zusätzlicher erheblich massiver Sanktionsrahmen seitens der USA besteht. Eine Einstufung als „non-compliant“ durch die US-amerikanische Steuerbehörde IRS hätte gravierende Auswirkungen auf das betroffene Finanzinstitut. Vor diesem Hintergrund bedarf es auch keiner „Angleichung“ des Bußgeldrahmens von FATCA an die CRS-Vorgaben. Die Bußgelder sind schon heute mehr als ausreichend.

**Petition:**

Die vorgesehene Erhöhung des maximalen Bußgelds bei Verstößen gegen die FATCA-Meldepflichten sollte vollständig gestrichen werden.

**2.7 Zu § 1 Abs. 4a GrEStG-E  
in Artikel 27 Nummer 1 des Referentenentwurfs  
(Grundstückszurechnung für Zwecke der Ergänzungstatbestände)**

Die Vorschrift ist zu begrüßen. Dadurch entschärft sich das Problem der Mehrfachzurechnung in mehrstufigen Beteiligungsstrukturen. Wir gehen mangels einer zeitlichen Anwendungsvorschrift davon aus, dass die Regelung für alle offenen Fälle gilt. Das sollte allerdings zumindest in der Gesetzesbegründung klargestellt werden.

Nachvollziehbar ist die Regelung in § 1 Abs. 4a Satz 3 GrEStG-E, die sich gegen die Gestaltung richtet, dass eine Gesellschaft vor dem Share-Deal grundbesitzlos gemacht wird. Eine nur vorübergehende Grundbesitzübertragung, die nach dem Share-Deal wieder rückgängig gemacht wird, soll nicht anerkannt werden. Das muss dann aber auch für den umgekehrten Fall gelten, dass eine Gesellschaft kurz vor dem Share-Deal Grundbesitz erwirbt und nach dem Share-Deal das Geschäft wieder rückgängig gemacht wird.

Die Regelung löst zudem u. E. nicht die Problematik, dass bei zeitlich auseinanderfallendem Signing und Closing jeweils ein Besteuerungstatbestand (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 3 GrEStG bei Signing und § 1 Abs. 2a oder 2b GrEStG bei Closing) ausgelöst wird. Dies vertritt jedenfalls die Finanzverwaltung, obgleich der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 GrEStG eine Subsidiarität des § 1 Abs. 3 GrEStG gegenüber den Tatbeständen in § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG vorsieht. Der Vermeidung des nach der Finanzverwaltungsauffassung doppelten Anfalls von Grunderwerbsteuer hat der Gesetzgeber mit einer verfahrensrechtlichen Regelung in § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG Rechnung getragen. Danach kann auf Antrag die Grunderwerbsteuer-

festsetzung für das Closing nach § 1 Abs. 3 GrEStG geändert oder aufgehoben werden, wenn durch das Closing § 1 Abs. 2a oder 2b GrEStG verwirklicht wird. Die Voraussetzungen an diesen Antrag sind aber sehr hoch und in der Praxis nicht oder nur sehr aufwändig erfüllbar. Voraussetzung ist, dass sowohl das Closing als auch das Signing fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt wurde.

**Petition:**

Es sollte durch eine gesetzliche Regelung klargestellt werden, dass § 1 Abs. 3 GrEStG auch dann gegenüber § 1 Abs. 2a und 2b GrEStG nachrangig ist, wenn Signing und Closing zeitlich auseinanderfallen.

**2.8 Zu § 15 Abs. 1 UStG-E  
in Artikel 22 Nummer 8 des Referentenentwurfes  
(Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei Ist-Versteuerern)**

Die geplante Änderung führt zu einer Verschiebung des Zeitpunkts des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen von Ist-Versteuerern. Zukünftig soll die Vorsteuer erst dann abziehbar sein, „*soweit eine Zahlung auf eine ausgeführte Leistung geleistet worden ist*“.

Die geplante Neuregelung würde in der Praxis die Komplexität erhöhen und erheblichen zusätzlichen administrativem Aufwand auslösen. Bei Eingang einer Rechnung müsste künftig jeweils dahingehend unterschieden werden, ob sie von einem Soll- oder von einem Ist-Versteuerer erstellt wurde. Danach müssten dann je nachdem zwei unterschiedliche Prozesse durchlaufen werden. Bei Soll-Versteuerern wäre der Vorsteuer-Abzug wie bisher sofort möglich. Bei Ist-Versteuerern müsste dagegen – zukünftig neu – nachgehalten werden, wann die Rechnung bezahlt wird, und erst dann könnte die Vorsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend gemacht werden. Dies führt zu mehr Bürokratie und nicht zu Mehrsteuern für den Fiskus, sondern nur zu einer Verschiebung des Zeitpunktes des Vorsteuerabzugs.

**Petition:**

Auf die geplante Änderung des § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG sollte verzichtet werden. Vorsteuer aus Rechnungen von Ist-Versteuerern sollte auch künftig bereits bei Eingang der Rechnung gezogen werden können, nicht erst bei Bezahlung der Rechnung. Wenn und soweit die jetzt angedachte Änderung aus europarechtlichen Gründen für unverzichtbar gehalten werden sollte, sollte sich die Bundesregierung dafür einsetzen, dass die Rechtsgrundlagen auf europäischer Ebene dahingehend angepasst werden, sodass die bisherige Rechtslage in Deutschland erhalten bleiben kann.

### 3. Anmerkungen zu Themen, die bisher (noch) nicht im Gesetzentwurf enthalten sind

#### 3.1 Kapitalertragsteuer bei Rückdeckungsversicherungen

Pensionsfonds haben in ihrem Kapitalanlagebestand mitunter eine Vielzahl von Rückdeckungsversicherungen (kurz: RDV; zur Zulässigkeit vgl. § 17 Abs. 1 Nr. 5 der Pensionsfonds-Aufsichtsverordnung, PFAV). Häufig werden RDV zur Finanzierung der Übernahme der Versorgungsverpflichtungen von Trägerunternehmen auf Pensionsfonds übertragen.

Kapitalzahlungen aus nach dem 31. Dezember 2004 abgeschlossenen RDV unterliegen im Erlebensfall dem Kapitalertragsteuereinbehalt (KESt; § 43 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG). Der KESt-Einbehalt ist grundsätzlich auch dann vorzunehmen, wenn die RDV-Leistungen – wie bei Pensionsfonds – zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören (§ 43 Abs. 4 EStG i. V. m. § 20 Abs. 8 EStG).

Das Einkommensteuergesetz sieht zur Verfahrensvereinfachung u. a. die folgenden beiden Ausnahmetatbestände vor, in denen vom KESt-Einbehalt bei ausgewählten Kapitalerträgen Abstand zu nehmen ist:

- Der Gläubiger der Kapitalerträge hat mittels amtlich vorgeschriebenen Musters erklärt, dass die Kapitalerträge Betriebseinnahmen seines inländischen Betriebs sind (vgl. § 43 Abs. 2 Satz 3 EStG).
- Es liegt eine Bescheinigung des für den Gläubiger der Kapitalerträge zuständigen Finanzamtes mit der Bestätigung vor, dass die Kapitalerträge beim Gläubiger Betriebseinnahmen sind und dass die Kapitalertragsteuer bei ihm aufgrund der Art seiner Geschäfte auf Dauer höher ist als die gesamte festzusetzende Einkommen- oder Körperschaftsteuer (sog. Dauerüberzahlerbescheinigung, im Detail § 44a Abs. 5 EStG).

Allerdings gelten beide Ausnahmetatbestände nicht für Kapitalerträge i. S. v. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG und damit nicht für Kapitalzahlungen aus RDV.

#### **Petition:**

Der Gesetzgeber sollte diese Problematik im Sinne einer Verfahrensvereinfachung und somit eines Bürokratieabbaus lösen, indem er § 43 Abs. 2 Satz 3 EStG und § 44a Abs. 5 EStG um eine Bezugnahme auf § 43 Abs. 1 Nr. 4 EStG ergänzt.

### 3.2 Betriebsausgabenverbot des § 8 Steueroasen-Abweggesetzes

Gemäß § 8 Satz 1 StAbwG dürfen Aufwendungen aus Geschäftsvorgängen zu Steueroasen den Gewinn oder den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern. Dieses Betriebsausgabenverbot ist ab dem 1. Januar 2025 anzuwenden.

Die Regelung erfasst nicht nur konzerninterne Geschäftsbeziehungen, sondern auch Geschäftsvorgänge zwischen fremden Dritten. Das Betriebsausgabenverbot beschränkt sich auch nicht auf missbräuchliche Gestaltungen. Stattdessen werden auch alltägliche Geschäftsvorgänge erfasst. Politisches Ziel der Maßnahme ist es, sämtliche Geschäftsbeziehungen zu Steueroasen steuerlich zu sanktionieren, um diese Staaten zur Kooperation in Steuersachen zu bewegen.

Dabei wirkt sich das Betriebsausgabenabzugsverbot jedoch in erster Linie auf deutsche Steuerpflichtige aus und belastet diese. Die sehr weitgehende Sanktion erscheint oft nicht nachvollziehbar und sollte eingegrenzt werden. Das gilt insbesondere für den Fall von (Rück-)Versicherungsleistungen, die ein Versicherer in Deutschland im Versicherungsfall an einen Versicherten in einer Steueroase zahlt. Diese führen in beim deutschen Versicherer zu einer Betriebsausgabe. Diese sind aber nicht sanktionswürdig, anders als der Fall einer Versicherungsprämienzahlung an einen Zahlungsempfänger in einer Steueroase.

Der Gesetzgeber hatte daher bereits mit dem Jahressteuergesetz 2022 den ursprünglich ebenfalls zu weitgehenden Wortlaut des § 10 StAbwG angepasst. Durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 StAbwG wurde klargestellt, dass nur Versicherungs- oder Rückversicherungsprämien der erweiterten beschränkten Steuerpflicht und Quellensteuer unterliegen. Versicherungsleistungen (Schadenszahlungen etc.) führen hingegen nicht zur Gefahr, dass Steuersubstrat in Steueroasen verlagert wird, und sollen deshalb nicht erfasst werden. Konsequenz muss entsprechendes nun auch für die noch schärfere Sanktion des Betriebsausgabenabzugsverbots eine Korrektur erfolgen. Anderenfalls entstünde auch ein Wertungswiderspruch, wenn steuerlich unbedenkliche Schadenszahlungen infolge des Betriebsausgabenabzugsverbotes in § 8 StAbwG ab 2025 mit rund 30 % (volle Körperschaft- und Gewerbesteuer) besteuert werden, Prämienzahlungen in Steueroasen aber lediglich einer Quellensteuer i. S. v. § 10 StAbwG in Höhe von 15 % unterliegen.

Besonders beachtlich sind in diesem Kontext auch die die sog. Wegzugsfälle, in denen der Steuerpflichtige zunächst eine Geschäftsbeziehung ohne Bezug zu einer Steueroase eingegangen ist und der Geschäftspartner erst im Nachgang in eine Steueroase verzieht. Auch hier ist § 8 Satz 1 StAbwG zu weitgehend. Zu berücksichtigen ist dabei auch, dass im Bereich der Lebensversicherung Verträge aufgrund gesetzlicher Vorgaben nicht vom Versicherer gekündigt werden können.

Entsprechend können die steuerlichen Belastungen des Betriebsausgabenabzugsverbots auch nicht durch eine Beendigung der Geschäftsbeziehung abgewendet werden.

**Petition:**

Der Anwendungsbereich des § 8 StAbwG sollte noch vor seiner Erstanwendung im Jahr 2025 sachgerecht eingeschränkt und zielgenauer formuliert werden. (Rück-)Versicherungsleistungen eines deutschen Versicherers in eine Steueroase dürfen ebenso wenig nicht erfasst werden.

**3.3 Namensschuldverschreibungen, Ergänzung § 10 Abs. 1 Nr.1 StAbwG**

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG um einen Satz 2 erweitert. Durch die Einführung des Satzes 2 wurde klargestellt, dass Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden, und mit diesen vergleichbare Schuldtitel, die an einer anerkannten Börse im Sinne des § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b Satz 2 der AO handelbar sind, nicht als Finanzierungsbeziehungen gelten. Begründet wurde dies von der Regierung (BT-Drs. 20/3879 vom 10.10.2022) mit dem System der Girosammelverwahrung und der damit einhergehenden Anonymität und Fungibilität der besagten Schuldtitel. Dem Emittenten ist es in diesen Fällen unmöglich, die Investoren zu kennen. Auch können diese die Inhaberschuldverschreibung bzw. den Schuldtitel beliebig übertragen, ohne dass der Emittent davon Kenntnis erlangt. Auf Grund der daraus resultierende Unkenntnis des Emittenten über den letztendlichen Investoren können beim Emittenten auch keine Zweifel über das Bestehen der Voraussetzungen einer Steuerabzugsverpflichtung entstehen, die Voraussetzung für eine Abführung der Steuer nach § 10 StAbwG wären.

Dieses Prinzip gilt auch für bestimmte Namensschuldverschreibungen, bei denen ausnahmsweise die Anonymität des Investors gegeben ist. Dies betrifft insbesondere Namensschuldverschreibungen, die in einer Globalurkunde mit einheitlichen Konditionen verbrieft und im Effekten giroverkehr übertragbar, also fungibel sind. Solche Namensschuldverschreibungen sind, anders als klassische Namensschuldverschreibungen, mit Inhaberschuldverschreibungen vergleichbar. Bei der Eintragung allein des Girosammelverwahrers als formal Anspruchsberechtigten (siehe § 1 Absatz 1 Satz 2 DepotG), ist – wie bei den vorgenannten Inhaberschuldverschreibungen – zu jedem Zeitpunkt die Anonymität des Investors gegeben. Bei der Abgeltungsteuer ist ein besonderer Status von bestimmten Namensschuldverschreibungen bereits anerkannt, wenn diese insbesondere fungibel sind und deshalb ausnahmsweise als Teilschuldverschreibungen einzuordnen sind (siehe BMF-Schreiben vom 19.05.2022 „Einzelfragen zur Abgeltungssteuer“, BStBl 2022 I S. 742 unter Rz 161).

Deshalb sollte in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG ergänzend klargestellt werden, dass Namensschuldverschreibungen, bei denen die Anonymität der Investoren besteht, ebenfalls Wertpapiere sein können, die mit Inhaberschuldverschreibungen vergleichbar sind. Ob die Vergleichbarkeit tatsächlich vorliegt, ist anhand der Kriterien Anonymität und Fungibilität zu bestimmen.

**Petition:**

§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 StAbwG sollte wie folgt ergänzt werden:

*„... im Sinne des § 138 Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 Buchstabe b Satz 2 der Abgabenordnung handelbar sind, **sowie fungible und anonymitätswahrende Namensschuldverschreibungen**, gelten nicht als Finanzierungsbeziehungen;...“*

**3.4 Korrektur der neuen Verrechnungspreisvorschriften zu Finanzierungsbeziehungen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG:**

Die gerade erst durch das Wachstumschancengesetz eingeführten Vorschriften zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes stehen u. E. teilweise im Widerspruch zur BFH-Rechtsprechung und zu den Leitlinien der OECD. Dies führt zur Gefahr von Doppelbesteuerungen und macht voraussichtlich die Einleitung von Verständigungsverfahren notwendig. Außerdem kommen weitere Dokumentations- und Nachweispflichten auf die Unternehmen zu, was den Bürokratieabbaubemühungen der Regierungskoalition entgegensteht. Dazu im Detail:

**Zu § 1 Abs. 3d AStG**

Nach § 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG muss der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass er

- a) den Kapitaldienst für die gesamte Laufzeit dieser Finanzierungsbeziehung von Anfang an hätte erbringen können und
- b) die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet.

Die Glaubhaftmachung, dass der Kapitaldienst erbracht werden kann, führt u. E. zu praktischen Problemen. Das gilt zum Beispiel bei variabel verzinsten Darlehen. Auch dass glaubhaft zu machen ist, dass die Finanzierung benötigt wird und für den Unternehmenszweck verwendet wird, kann im Einzelfall schwierig sein. Das gilt etwa, wenn aufgenommene Darlehensmittel für die Errichtung einer Produktionsstätte nicht mehr benötigt werden und deshalb im internen Cash-Pool angelegt werden.

Nach § 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG soll das Gruppenrating für ein konzerninternes Darlehen als Standard festgeschrieben werden. Nach Satz 2 kann zwar ein davon



abweichender höherer Zinssatz verwendet werden. Es heißt dort:

*„Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen.“*

Das heißt, dass auch bei Abweichung der Zinssatz aus dem Gruppenrating „abgeleitet“ werden muss. Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist Ausgangspunkt hingegen das Stand-Alone-Rating. Insofern würde es besser mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien harmonieren, wenn der Escape keine Vorgabe dazu macht, dass der Zinssatz aus dem Gruppenrating abzuleiten ist.

### **Zu § 1 Abs. 3e AStG**

Ebenfalls problematisch erscheint § 1 Abs. 3e AStG. Danach werden bestimmte Tätigkeiten von Finanzierungsgesellschaften als funktions- und risikoarm gesetzlich festgeschrieben. Es fehlt die Anordnung einer Rechtsfolge.

Nach der Begründung soll die Rechtsfolge die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sein. Abgesehen davon, dass die Rechtsfolge lediglich in der Begründung thematisiert wird, verstößt dies u. E. gegen internationale Verrechnungspreisgrundsätze.

Dass sich eine Funktions- und Risikoarmut der Darlehensgeberin auf die Zinshöhe eines konzerninternen Darlehens niederschlagen kann, hat der BFH in seinem Urteil vom 18.05.2021 (Az. I R 4/17, Tz. 52) ausdrücklich abgelehnt. Dort hat der BFH entschieden, dass die Höhe des Zinssatzes bei der inländischen Darlehensnehmerin nichts mit dem Funktionsprofil der ausländischen Finanzierungsgesellschaft zu tun hat. Dies entspricht auch den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Danach steht einem Konzernunternehmen aus der konzerninternen Darlehensvergabe ohne Ausübung einer Kontrollfunktion zwar lediglich eine „risikofreie Rendite“ zu. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sehen allerdings vor, dass die Vergütung für die Kontrolle und die Übernahme von Risiken demjenigen Unternehmen zusteht, das diese Funktionen ausübt (Tz. 1.108). Wenn also etwa die französische Muttergesellschaft die Risiken der französischen Finanzierungsgesellschaft kontrolliert, müsste diese dafür eine Vergütung erhalten. Die Folge ist aber eben nicht, dass die Zinshöhe der inländischen Darlehensnehmerin nach unten korrigiert wird.

Die Regelung dürfte daher zu Doppelbesteuerungen führen. § 1 Abs. 3e AStG müsste folglich geändert werden. Insbesondere ist eine mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien vereinbare Rechtsfolge aufzunehmen.

**Petition:**

Die Vorschriften § 1 Abs. 3d und 3e AStG sollten mit dem Ziel überarbeitet werden, sie praxistauglich und in Übereinstimmung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien auszugestalten.

**3.5 Abschaffung von § 13 AStG**

Die Anti-Steuervermeidungsrichtlinie der EU („ATAD“) sieht als eine Maßnahme zur Verhinderung von Steuervermeidung die Einführung einer Hinzurechnungsbesteuerung vor. Danach müssen niedrig besteuerte Gewinne ausländischer beherrschter Unternehmen im Inland nachbesteuert werden (Art. 7 ATAD).

Deutschland regelt dementsprechend eine Hinzurechnungsbesteuerung für beherrschte Unternehmen in §§ 7 ff. AStG. Allerdings geht Deutschland über die EU-Vorgaben hinaus, indem es mit § 13 AStG eine Hinzurechnungsbesteuerung im Falle von sogenannten Kapitalanlagegesellschaften auch ohne eine Beherrschung vorsieht. Im Anwendungsbereich von § 13 AStG gilt die Hinzurechnungsbesteuerung unter Umständen sogar für Kleinstbeteiligungen unter 1 %.

Der deutsche Anteilseigner steht hier jedoch vor dem praktischen Problem, die Informationen zur Erfüllung der Erklärungspflichten zu beschaffen. Es kann auch vorkommen, dass er keine sicheren Informationen dazu hat, ob überhaupt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Betracht kommt. Das Informationsdefizit ist u. a. auch deswegen ein Problem, weil der Anteilseigner mit einer drastischen Gewinn-schätzung durch das Finanzamt nach § 17 Abs. 2 AStG rechnen muss. Der dort vorgesehene Wert von 20 % des gemeinen Werts der Anteile geht von einer ungewöhnlich ertragreichen Gesellschaft aus.

**Petition:**

§ 13 AStG sollte abgeschafft werden. Hiermit würde der Gesetzgeber zur Vereinfachung des Unternehmensteuerrechts beitragen und die deutsche Hinzurechnungsbesteuerung auf das EU-rechtlich gebotene Maß zurückführen.

**3.6 Abfrage der Steuer-Identifikationsnummer erleichtern**

Müssen Finanzinstitute Meldungen an Finanzbehörden durchführen (z. B. beim Rentenbezugsmitteilungsverfahren, bei elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen, beim Kirchensteuerverfahren sowie künftig bei der digitalen Rentenübersicht), müssen sie dies regelmäßig unter Angabe der Steuer-Identifikationsnummer eines Kunden (Steuer-ID) tun.

In diesen Fällen kommt es in der Praxis häufig zu dem Problem, dass den Finanzinstituten die Steuer-ID eines Kunden nicht bekannt ist oder eine vom Kunden mitgeteilte Nummer Fehler aufweist. Vor der Meldung muss dann in der Regel zunächst die Steuer-ID beim Kunden abgefragt werden. Erfahrungen der Finanzinstitute zeigen leider, dass sich auf eine derartige Abfrage nur sehr wenige Kunden zurückmelden, auch wenn vielfach eine gesetzliche Pflicht zur Mitteilung der Steuer-ID des Kunden gegenüber den Finanzinstituten besteht (beispielsweise nach § 22a Abs. 2 EStG). Der Abfrageprozess verursacht bei den Finanzinstituten erheblichen Aufwand und Kosten und verzögert bzw. verhindert die Meldung gegenüber den Finanzbehörden.

**Petition:**

Unseres Erachtens sollte dieses Problem durch eine generelle gesetzlich geregelte Erlaubnis zur Abfrage der Steuer-ID durch die Finanzinstitute beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) behoben werden. Mit dem maschinellen Anfrageverfahren beim BZSt (sog. MAV-Verfahren, § 22a Abs. 2 EStG) bestehen dafür bereits die erforderlichen technischen Grundlagen.

### **3.7 Zusammenwirken von Außensteuergesetz und Mindeststeuergesetz**

Im Ausland aufgrund einer nationalen Ergänzungssteuer erhobene Steuern können nach den Regelungen des Inclusive Framework on BEPS bei einer CFC-Besteuerung eines Gesellschafters berücksichtigt werden. Das heißt für Deutschland, dass sie für den Niedrigsteuertest bei der AStG-Hinzurechnungsbesteuerung als Ertragsteuer herangezogen werden können.

Dies sollte für eine sinnvolle Vereinfachung genutzt werden. Diese könnte so erfolgen, dass bei Vorhandensein einer anerkannten nationalen 15 %-Ergänzungssteuer die 15 %-Niedrigsteuergrenze gemäß § 8 Abs. 5 AStG als eingehalten angenommen wird. Ein solcher Safe Harbour müsste allerdings gesetzlich geregelt werden.

**Petition:**

Es sollte geregelt werden, dass bei Vorhandensein einer anerkannten ausländischen nationalen Ergänzungssteuer davon auszugehen ist, dass keine Niedrigbesteuerung nach § 8 Abs. 5 AStG besteht.

### **3.8 Herausnahme der Hinzurechnungsbesteuerung aus der Gewerbesteuer**

Unterliegen Hinzurechnungsbeträge der Gewerbesteuer, entstehen bei ausländischen Effektivbesteuerungen in der Nähe der 15 %-Grenze Belastungssprünge. Außerdem ist es konsistenter, bei einer 15 %-Niedrigsteuergrenze

Auslandsgewinne auch nur bis 15 % inländische Steuerbelastung „hochzuschleusen“.

**Petitum:**

Die Hinzurechnungsbesteuerung sollte – wie es im Referentenentwurf des Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vorgesehen war – aus der Gewerbesteuer herausgenommen werden.

### 3.9 Einlagenrückgewähr im Auslandsfall vereinfachen

Die Rückgewähr von Einlagen ist nach der Systematik des deutschen Steuerrechts steuerneutral. Das gilt im Prinzip auch für ausländische Gesellschaften. Das derzeitige Regelungssystem benachteiligt allerdings Beteiligungen an *ausländischen* Gesellschaften.

Grund hierfür ist, dass die gesetzlichen Regelungen in den §§ 27 ff. KStG auf *inländische* Sachverhalte ausgerichtet sind. So stellt § 27 Abs. 1 KStG für den Nachweis einer Einlagenrückgewähr auf die Zusammensetzung des bilanziellen Eigenkapitals und den Bestand des sog. steuerlichen Einlagekontos *nach deutschem Steuerrecht* ab. Beides ist aber nur bei im Inland unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften vorhanden. Für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften sind die Anforderungen oft nicht oder nur durch aufwändige Ermittlungen und Überleitungsrechnungen in deutsches Steuerrecht erfüllbar. Die Regelung läuft damit im Auslandsfall oftmals faktisch leer. Zurückgewährte Einlagen werden damit als Gewinnausschüttung behandelt und ungerechtfertigt versteuert. Die mit dem Jahressteuergesetz 2022 durchgeführte Änderung des § 27 Abs. 8 KStG löst das Problem nur ansatzweise.

**Petitum:**

Die Regelungen zur Einlagenrückgewähr in den §§ 27 ff. KStG sollten unbedingt internationalisiert und grundlegend vereinfacht werden. Insbesondere müssen Anteilseigner in den Stand gesetzt werden, selbst eine Einlagenrückgewähr geltend zu machen und das Vorliegen einer Einlagenrückgewähr einfach und praktikabel zu belegen.

### 3.10 Aktionärsabfrage abschaffen

Börsennotierte Gesellschaften haben nach § 67d AktG seit 2020 das (zivilrechtliche) Recht (nicht: die Pflicht), von Intermediären (z. B. Banken) zu verlangen, dass sie die Identität der Aktionäre der Gesellschaft offenlegen (Informationsanspruch).

§ 45b Abs. 9 EStG macht diese Regelung (des § 67d AktG) für das Steuerrecht nutzbar. Inländische börsennotierte Gesellschaften haben demnach künftig (ab 2025) steuerrechtlich zwingend zum Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses der Gesellschaft § 67d AktG anzuwenden und bei den Intermediären Informationen über die Identität der Aktionäre der Gesellschaft zu verlangen. Die ihnen übermittelten Informationen haben sie dann elektronisch (nach Maßgabe des § 93c AO) unverzüglich an das BZSt zu übermitteln, damit dieses ein Aktionärsregister aufbauen kann. Das BZSt analysiert die Daten sodann auf missbräuchliche Steuergestaltungsmodelle (§ 45b Abs. 10 EStG).

Die steuerliche Regelung geht u. E. weit über die zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) hinaus. Während im Zivilrecht eine solche Abfrage freiwillig, nur bei Bedarf und nur im Einzelfall durchgeführt wird, soll dies im Steuerrecht nun generell, zwingend und stets bei Gewinnausschüttungen erfolgen, mithin ggf. sogar mehrmals im Jahr. Das ist überbordend und unverhältnismäßig und erzeugt einen unnötigen Bürokratiemehraufwand auf Seiten der Unternehmen und Intermediäre.

Die aufgrund dieser Regelung zu meldenden Daten liegen Gesellschaften, soweit sie Namensaktien ausgegeben haben, bereits im Aktienregister vor. Ein komplettes Informationsverlangen gemäß § 67 AktG ist daher nicht erforderlich und würde darüber hinaus erhebliche und unnötige Kosten bei den betroffenen Gesellschaften und den Intermediären auslösen. Über den Zentralverwahrer Clearstream Banking Frankfurt sind zunächst alle Aktionäre direkt und tagaktuell mit Informationen über ihre Identität in das Aktienregister eingetragen, die ihr Depotkonto bei einer in Deutschland tätigen Verwahrbank haben. Internationale Investoren sind ebenfalls bereits zu großen Teilen direkt in das Aktienregister eingetragen. Die in das Aktienregister eingetragenen Daten unterliegen einem besonderen Prüfprozess über die einreichende Bank sowie anschließend über Clearstream durch das System CASDACE RS und durch die Registerführung der Gesellschaft und sind deshalb qualitativ besser und aktueller als Daten aus einem Informationsverlangen nach § 67d AktG. Allenfalls für diejenigen Aktionäre, die nicht in das Aktienregister eingetragen sind, also für Personen, die über einen Fremdbesitzer (sog. Legitimationsaktionär) in das Aktienregister eingetragen sind, sowie für Aktionäre mit Inhaberaktien kann ein Informationsverlangen nach § 67d AktG überhaupt zu einer Identifikation von weiteren Aktionären führen.

#### **Petitum:**

Die Regelung zur Aktionärsabfrage in § 45b Abs. 9 EStG sollte wieder abgeschafft werden, noch bevor sie erstmals angewendet werden muss.

Sollte dem nicht gefolgt werden, sollte es aber wenigstens Erleichterungen für diejenigen Unternehmen geben, die Namensaktien ausgegeben haben. Anstelle von Informationen aus einem zu stellenden Informationsverlangen nach § 67d AktG sollten dann diejenigen Informationen über die Identität von Aktionären im

Eigenbesitz übermittelt werden können, die bei der Gesellschaft in das Aktienregister nach § 67 AktG eingetragen sind.

### 3.11 Erleichterungen im UmwStG

Durch Gesetzesänderungen könnten an einigen Stellen des UmwStG Umwandlungen steuerlich erleichtert werden:

#### Vergleichbarkeit ausländischer Umwandlungsvorgänge in § 1 UmwStG

Das Kriterium der Vergleichbarkeit ausländischer Umwandlungsvorgänge in § 1 UmwStG wird von der Finanzverwaltung eng ausgelegt. Dies erscheint nicht sinnvoll. Das Vergleichbarkeitskriterium sollte vielmehr zum Gegenstand einer gesetzlichen Regelung gemacht werden. Durch großzügigere Vergleichbarkeitskriterien könnten dann in weiterem Umfang als heute ausländische Umwandlungsvorgänge in den Anwendungsbereich des UmwStG einbezogen und auf diese Weise das Umwandlungssteuerrecht weiter internationalisiert werden.

#### **Petitum:**

Das BMF sollte entsprechende Vorschläge möglichst schon im JStG 2024 vorsehen.

#### Teilbetriebserfordernis für Spaltungsvorgänge

Das Erfordernis der Finanzverwaltung in Tz. 15.01 und 15.07 des Umwandlungssteuererlasses, einen oder mehrere übergehende und einen oder mehrere zurückbleibenden Teilbetriebe zu bestimmen und diesen Wirtschaftsgüter zuzuordnen, führt in der Praxis zu massiven Einschränkungen, um Spaltungen rechtssicher steuerneutral durchzuführen. In der Praxis wird daher i. d. R. die Absicherung des Teilbetriebserfordernis durch einen Antrag auf verbindliche Auskunft vorgenommen. Allerdings gibt es bundesweit Fälle, bei denen eine verbindliche Auskunft mit der Begründung versagt wurde, dass die Frage nach dem steuerlichen Teilbetrieb eine Sachverhaltsfrage sei.

Besonders problematisch ist in der Praxis die Forderung, dass nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare Wirtschaftsgüter, die von mehreren Teilbetrieben genutzt und nicht aufgeteilt werden, einheitlich dem Teilbetrieb zuzuordnen sind, in dem sie überwiegend genutzt werden.

#### **Petitum:**

Das Teilbetriebserfordernis für Spaltungsvorgänge in § 15 UmwStG sollte durch gesetzliche Anpassungen unter Nutzung der Spielräume der Fusionsrichtlinie entschärft werden. Nach Art. 2 Buchst. c) der Fusionsrichtlinie muss „mindestens“ ein Teilbetrieb beim übertragenden Rechtsträger verbleiben, sodass das Zurückbleiben weiterer neutraler Wirtschaftsgüter danach unschädlich sein sollte.

Nachspaltungsveräußerungssperre in § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG

Nach § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG in der Fassung des Wachstumschancengesetzes wird Missbrauch bei Anteilsveräußerungen innerhalb eines Fünfjahreszeitraums unwiderlegbar vermutet. Dies ist u. E. EU-rechtlich zweifelhaft. Zwar sieht auch Art. 15 der Fusionsrichtlinie bei Vorliegen von Missbrauch eine Versagung der Privilegien der Fusionsrichtlinie vor. Nach der EuGH-Rechtsprechung muss aber die Möglichkeit eines Gegenbeweises bestehen, siehe EuGH v. 17.07.1997 – C-28/95, „Leur-Bloem“; v. 08.03.2017 – C-14/16, „Euro Park Service“.

**Petition:**

§ 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG sollte eine Widerlegung der Missbrauchsvermutung zulassen. Das BMF sollte den Gesetzgeber dabei unterstützen, das Umwandlungssteuergesetz insoweit auf eine sichere EU-rechtskonforme Basis zu stellen. Entsprechendes gilt im Übrigen für die Besteuerung des Einbringungsgewinns I und II während einer Siebenjahresperiode in § 22 UmwStG.

Gemeiner Wert als Höchstwert

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die umwandlungssteuerliche Buchwertfortführung bei den verschiedenen Umwandlungsarten und bei der Einbringung dann nicht möglich ist, wenn der gemeine Wert des übergehenden Vermögens niedriger als der Buchwert ist. Diese Auffassung verursacht vermeidbare (Bürokratie-)Kosten. Sie erscheint auch kaum vereinbar mit dem Zweck des UmwStG, Umstrukturierungen steuerlich nicht zu behindern. Der Ansatz zum gemeinen Wert verlangt eine fachgerechte Bewertung der eingebrachten Anteile (i. d. R. durch ein IDW S1-Gutachten), das je nach Geschäftsumfang der übertragenen Gesellschaft langwierig und kostenintensiv sein kann.

**Petition:**

Im UmwStG sollte klargestellt werden, dass die Buchwertfortführung auch dann gilt, wenn der gemeine Wert des übergehenden Vermögens niedriger als der Buchwert ist.

**3.12 Unternehmensteuerreform angehen**

Deutschland befindet sich gegenwärtig in einer wirtschaftlich schwierigen Phase: Gegenüber dem Vorjahr ist die Wirtschaft im letzten Jahr (2023) geschrumpft und wächst im laufenden Jahr nur ganz geringfügig und damit deutlich langsamer als in den 2010er-Jahren.

Speziell aus Sicht des Unternehmensteuerrechts ist festzuhalten, dass Deutschland eine Unternehmensteuerreform zuletzt im Jahr 2008 durchgeführt hat. Seitdem ist Deutschland aus dem Mittelfeld der Unternehmensteuerbelastung

herausgewachsen in den untersten Bereich und wird gegenwärtig nur noch von Japan und Malta negativ übertroffen (vgl. das entsprechende Länderranking der 33 wichtigsten Staaten in Grafik 3 auf S. 15 in der Broschüre des BMF „Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich“, Ausgabe 2022 aus dem Juli 2023).

Vor diesem Hintergrund sollte auch bei der Unternehmensteuerbelastung angesetzt und geprüft werden, ob Verbesserungen möglich sind – unbeschadet der zu gegebener Weise gegenwärtig auch haushaltspolitisch schwierigen Lage. Zumindest ein stufenweiser völliger Abbau des Solidaritätszuschlags wäre ein erster Schritt in die richtige Richtung.

**Petitum:**

Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens sollte wohlwollend geprüft werden, die Unternehmensteuerbelastung deutscher Unternehmen abzusenken und damit im internationalen Vergleich wieder aus dem unteren Bereich in das Mittelfeld vorzurücken. Als Maßnahmen könnten eine Absenkung der Unternehmensteuerbelastung auf 25 Prozent, eine Abschaffung des Solidaritätszuschlages in Etappen und eine Reduzierung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen kommen, aber auch ein engagierter Abbau der Bürokratielasten von Unternehmen gerade auch im Bereich des Steuerrechts. Einen Bereich, den das Vierte Bürokratielastengesetz leider weitgehend ausspart.

Berlin, den 24. Mai 2024