

Steuerfortentwicklungsgesetz

Übersicht

Stand: Regierungsentwurf vom 24.07.2024



**Building a better
working world**

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Änderungen im Einkommensteuergesetz	4
2.1	Grundfreibetrag, Einkommensteuertarif sowie Kinderfreibetrag	4
2.2	Steuerbilanzielle Anpassungen	5
2.2.1	Degressive Afa	5
2.2.2	Sammelposten und Aufzeichnungspflicht für GWG	5
2.3	Forschungszulage	5
2.4	Überführung der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren	6
3.	Änderung der Abgabenordnung	7
3.1	Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen	7
3.1.1	Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen	7
3.1.2	Persönliche und sachliche Voraussetzungen	9
3.1.3	Verpflichtete Personen	10
3.1.4	Verfahren und Sanktionen	10
3.2	Gemeinnützigkeit: Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung	11
3.3	Gemeinnützigkeit: Äußerungen zu tagespolitischen Themen	11
3.4	3.4 Photovoltaikanlagen als Zweckbetrieb	12

1. Einleitung

Mit dem am 24.07.2024 vom Bundeskabinett beschlossenen Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs (Steuerfortentwicklungsgesetz - SteFeG) nimmt die Bundesregierung die Umsetzung erster steuerlicher Maßnahmen aus der Wachstumsinitiative in Angriff. Das SteFeG, in der Fassung des Referentenentwurfs vom 10.07.2024 noch als Zweites Jahressteuergesetz 2024 bezeichnet, sieht Steuermindereinnahmen von gut 7 Mrd. Euro im Jahr 2025, und gut 17 Mrd. Euro im Jahr 2026 vor, die bis zum Jahr 2028 auf gut 27 Mrd. Euro anwachsen sollen.

Wesentliche Eckpunkte:

- ▶ Einführung einer Mitteilungspflicht für nationale Steuergestaltungen (insbesondere §§ 138l bis 138n AO-E). Der Entwurf entspricht weitestgehend der im Verfahren zum Wachstumschancengesetz im Vermittlungsverfahren gescheiterten Fassung.
- ▶ Ausgleich der kalten Progression durch die Anhebung des Grundfreibetrags und des steuerlichen Kinderfreibetrags sowie die Anpassung des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2025 und 2026 nebst korrespondierender Anhebung der Freigrenzen für den Solidaritätszuschlag und Anhebung des Kindergelds.
- ▶ Verlängerung der degressiven AfA bis 2028 und Anhebung des Satzes von aktuell 20 auf 25 Prozent.
- ▶ Reform des Sammelpostens (Pool-Abschreibung): Anhebung der Wertgrenze auf 5.000 Euro und Verteilung des Aufwands auf drei Jahre.
- ▶ Streichung der Pflicht zur Aufnahme von geringwertigen Wirtschaftsgütern in ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis.
- ▶ Ausweitung der maximalen Bemessungsgrundlage der Forschungszulage um weitere zwei Millionen auf 12 Millionen Euro.
- ▶ Überführung der Steuerklassen III und V in ein reformiertes Faktorverfahren (Steuerklasse IV mit Faktor) ab 2030.

Zeitplan:

Als nächstes sollten die Länder im Bundesrat am 27.09.2024 zu dem Gesetzentwurf Stellung nehmen. Den Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens plant das BMF bis Jahresende 2024. Allerdings ist aus heutiger Sicht fraglich, ob das JStG 2024 II in dieser Form auf eine Zustimmung des Bundesrats hoffen kann. Den Widerstand der Länder könnten insbesondere die hohen Steuermindereinnahmen, der erneute Versuch zur Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen und die für die Finanzverwaltung aufwendige Überführung der Lohnsteuerklassen III und V in das Faktorverfahren verursachen.



Diese Gesetzgebungsübersicht gibt einen Überblick über die wesentlichen Inhalte des SteFeG..

2. Änderungen im Einkommensteuergesetz

2.1 Grundfreibetrag, Einkommensteuertarif sowie Kinderfreibetrag

Mit dem SteFeG soll der Grundfreibetrag für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2025 auf 12.084¹ Euro und für den VZ 2026 auf 12.336 Euro angehoben werden (§ 32a Abs. 1 EStG-E).² Die Erhöhungen sollen laut Gesetzesbegründung die für die Gesamtjahre 2024 und 2025 geschätzten Inflationsraten von 2,5 Prozent und 2 Prozent (laut Frühjahrsprojektion der Bundesregierung) ausgleichen. Entsprechend ist auch die Anpassung der übrigen Eckwerte des Einkommensteuertarifs - mit Ausnahme der sog. „Reichensteuer“ - vorgesehen. Die zweite Progressionszone soll demnach ab 2025 bei 17.431 Euro statt 17.006 Euro sowie ab 2026 bei 17.780 Euro beginnen. Der Spitzensteuersatz von 42 Prozent soll ab 2025 bei 68.430 Euro statt bisher 66.761 Euro greifen. Im VZ 2026 soll er ab 69.799 Euro beginnen. Für besonders hohe Einkommen ab 277.826 Euro zu versteuerndes Einkommen (zvE), bei denen der Höchststeuersatz von 45 Prozent (sog. Reichensteuersatz) greift, ist keine Anpassung des Tarifeckwerts vorgesehen (§ 32a Abs. 1 EStG-E). Entsprechend sollen auch die Freigrenzen beim Solidaritätszuschlag für die VZ 2025 und 2026 angehoben werden (§ 3 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 SolzG-E).

Darüber hinaus soll auch der Kinderfreibetrag für den VZ 2025 für jeden Elternteil von 3.306³ Euro um 30 Euro auf 3.336 Euro und ab dem VZ 2026 um 78 Euro auf 3.414 Euro erhöht werden (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG-E). Der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag, ebenfalls § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG) verbleibt dagegen unverändert bei 1.464 Euro pro Elternteil. In Reaktion auf das EuGH-Urteil v. 16.06.2022 (C-328/20) soll darüber hinaus geregelt werden, dass die Freibeträge für Kinder (§ 32 Absatz 6 Satz 4 EStG-E) und der sog. „Ausbildungsfreibetrag“ (§ 33a Absatz 2 Satz 2 EStG-E) auch für Kinder mit Wohnsitz in einem anderen EU/EWR-Staat ungekürzt gewährt werden.

Korrespondierend dazu soll das Kindergeld mit Wirkung zum 01.01.2025 einheitlich für jedes Kind um weitere 5 Euro auf insgesamt 255 Euro und zum 01.01.2026 auf 259 Euro im Monat angehoben werden (§ 66 Abs. 1 EStG-E; § 6 Abs. 1 BKKG-E). Zur besseren Planbarkeit der Höhe des Kindergeldes soll der Zusammenhang zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag gesetzlich verankert werden. Hierzu wird ab 2026 ein neuer Abs. 3 in § 66 EStG aufgenommen, wonach das Kindergeld regelmäßig entsprechend der (prozentualen) Entwicklung der Kinderfreibeträge angepasst werden muss, sodass das Kindergeld und der Kinderfreibetrag automatisch zeitgleich steigen. Die konkrete Höhe des Kindergeldes soll dabei weiterhin in § 66 Abs. 1 EStG ausgewiesen werden. Eine entsprechende Änderung wird im Bundeskindergeldgesetz eingefügt (§ 6 Abs. 2 BKKG-E).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderungen in §§ 32 Abs. 6 Satz 1, 32a Abs. 1 und 66 Abs. 1 EStG-E treten am 01.01.2025 bzw. 01.01.2026 in Kraft (Art. 22 Abs. 2 und 3 SteFeG-E) und sind nach der allgemeinen Anwendungsregelung erstmals für den VZ 2025 bzw. 2026 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). § 66 Abs. 3 EStG-E tritt am 01.01.2026 in Kraft (Art. 22 Abs. 3 SteFeG-E) und ist erstmals für den VZ 2026 anwendbar (§ 52 Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Die Neuregelungen in §§ 32 Abs. 6 Satz 4 und 33a Abs. 2 Satz 2 EStG-E sollen in allen offenen Fällen anwendbar sein (§ 52 Abs. 32 Satz 6 und Abs. 33c Satz 2 EStG-E).

Die Anpassungen in § 3 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 und 2 SolzG-E treten am 01.01.2025 bzw. 01.01.2026 in Kraft (Art. 22 Abs. 2 und 3 SteFeG-E) und sind erstmals im VZ 2025 bzw. 2026 anzuwenden (§ 6 Abs. 26 und 27 SolzG-E).

§ 6 Abs. 1 und Abs. 2 BKKG-E treten am 01.01.2025 bzw. 01.01.2026 in Kraft (Art. 22 Abs. 2 und 3 SteFeG-E).

¹ Die Zahlenwerte beziehen sich jeweils auf das zu versteuernde Einkommen.

² Der Grundfreibetrag soll zuvor rückwirkend für den VZ 2024 mit dem Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 um 180 Euro auf 11.784 Euro angehoben werden.

³ Auch der Kinderfreibetrag soll im Rahmen des Gesetzes zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 für den VZ 2024 um 114 Euro auf 3.306 Euro erhöht werden.

2.2 Steuerbilanzielle Anpassungen

2.2.1 Degressive AfA

Nach § 7 Abs. 2 EStG können für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens statt der linearen Abschreibung i.S.v. § 7 Abs. 1 EStG Abschreibungen in fallenden Jahresbeträgen vorgenommen werden (degressive AfA). Hierbei wird mit einem unveränderlichen Prozentsatz vom Restbuchwert des Wirtschaftsguts abgeschrieben. Der Prozentsatz darf höchstens das 2,5-fache des linearen jeweiligen AfA-Satzes betragen und 25 Prozent nicht überschreiten. Des Weiteren dürfen keine Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung vorgenommen werden. Die degressive AfA war zunächst durch das 4. Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2022, S. 911) bis zum 31.12.2022 zeitlich befristet möglich, wurde aber zuletzt mit dem Wachstumschancengesetz für bewegliche abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.03.2024 und vor dem 01.01.2025 angeschafft oder hergestellt wurden, auf das doppelte der linearen AfA höchstens 20 Prozent herabgesetzt.

Mit dem SteFeG soll die befristete degressive AfA für Anschaffungen und Herstellungen in den Kalenderjahren 2025 bis 2028 ermöglicht werden. Von der Begünstigung sollen abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2029 angeschafft oder hergestellt werden, profitieren. Zudem soll der maßgebliche degressive Abschreibungssatz wieder auf das 2,5-fache des bei der linearen AfA in Betracht kommenden Prozentsatzes, höchstens 25 Prozent angehoben werden (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EStG-E).

2.2.2 Sammelposten und Aufzeichnungspflicht für GWG

Bislang kann für Wirtschaftsgüter i.S.v. § 6 Abs. 2a EStG, deren Anschaffungs- und Herstellungskosten 250 Euro, aber nicht 1.000 Euro (netto) übersteigen, ein Sammelposten gebildet werden und der Aufwand über das Jahr der Anschaffung und Herstellung und die vier folgenden Wirtschaftsjahre verteilt werden (§ 6 Abs. 2a EStG). Aufwendungen für Wirtschaftsgüter mit einem Wert von weniger als 250 Euro können bislang über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abgeschrieben oder sofort abgeschrieben werden (§ 6 Abs. 2a Satz 4 und 5 EStG).

Mit dem SteFeG soll die obere Wertgrenze für den Sammelposten auf 5.000 Euro erhöht und die gewinnmindernde Auflösung des Sammelpostens von bisher fünf auf drei Jahre verkürzt werden (§ 6 Abs. 2a Satz 1 und 2 EStG-E). Zudem soll auch die untere (Netto)Wertgrenze des Sammelpostens auf >800 Euro angehoben werden, sodass keine betragsmäßige Überschneidung der Regelungen zu geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) nach § 6 Abs. 2 EStG und zum Sammelposten mehr gegeben ist. Künftig bestünde demnach für entsprechende Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten bis 800 Euro (GWG) das Wahlrecht zu einem sofortigen Betriebsausgabenabzug und für Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- und Herstellungskosten oberhalb 800 Euro und bis 5.000 Euro das Wahlrecht, diese in den Sammelposten einzustellen.

Darüber hinaus sollen die Dokumentationspflichten für GWG reduziert werden, indem die Regelungen in § 6 Abs. 2 Satz 4 und 5 EStG gestrichen werden. Diese enthalten bislang die Pflicht, GWG, deren (Netto)Wert 250 Euro übersteigt, ein besonderes, laufend zu führendes Verzeichnis aufzunehmen, sofern die Angaben nicht aus der Buchführung ersichtlich sind.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

§ 6 Abs. 2a EStG soll für Wirtschaftsgüter anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, hergestellt oder in das Betriebsvermögen eingelegt werden. Die Dokumentationspflichten i.S.d. § 6 Abs. 2 Satz 4 und 5 EStG sollen letztmalig für Wirtschaftsjahre anzuwenden sein, die vor dem 01.01.2025 enden. (§ 52 Abs. 12 Satz 11 und 12 EStG-E)

2.3 Forschungszulage

Mit dem Wachstumschancengesetz wurde die Höchstgrenze für nach dem Forschungszulagengesetz förderfähige Aufwendungen zuletzt für nach dem 27.03.2024 entstandene förderfähige Aufwendungen auf 10 Mio. Euro ausgeweitet.

Um die Attraktivität der Forschungszulage weiter zu steigern, soll nach § 3 Abs. 5 FZulG-E die maximale Bemessungsgrundlage für nach dem 31.12.2024 entstandene förderfähige Aufwendungen auf 12 Mio. Euro pro Jahr angehoben werden. Die maximal pro Jahr erzielbare Forschungszulage würde damit auf 3 Mio. Euro ansteigen. Kleinere und mittlere Unternehmen i.S.d. KMU-Definition des Anhangs I der Allgemeinen Gruppenfreistellungsverordnung ((EU) Nr. 651/2014)⁴ könnten durch die Anhebung der maximalen Bemessungsgrundlage im Zusammenspiel mit dem im Wachstumschancengesetz eingeführten KMU-Bonus künftig bis zu 4,2 Mio. Euro Forschungszulage pro Jahr beantragen (§ 4 Abs. 1 Satz 2 FZulG).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Änderung soll am 01.01.2025 in Kraft treten (Art. 22 Abs. 2 SteFeG-E).

2.4 Überführung der Steuerklassen III und V in das Faktorverfahren

Mit dem JStG 2024 II wird der Auftrag aus dem Koalitionsvertrag zur Überführung der Steuerklassen III und V in ein reformiertes Faktorverfahren (Steuerklasse IV mit Faktor) umgesetzt. Mit dem Faktorverfahren wird die steuermindernde Wirkung des Splitting-Verfahrens bereits beim monatlichen Lohnsteuerabzug näherungsweise berücksichtigt. Laut Gesetzesbegründung soll so eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuerbelastung auf Ehegatten/Lebenspartner erreicht werden, indem eine übermäßige Belastung von (Teilzeit-)Arbeitslohn vermieden wird.

Hierzu fallen die bisherigen Steuerklassen III und V weg (Neufassung von § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 bis 5 EStG). § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG soll künftig die Fälle regeln, in denen das reformierte Faktorverfahren grundsätzlich anzuwenden ist. In § 38b Abs. 2 Satz 5 EStG-E wird neu geregelt, dass in Fällen, in denen nur ein Ehegatte ein Einkommen bezieht, die Kinderfreibeträge vollständig diesem Ehegatten zugerechnet werden.

Das Faktorverfahren soll weitgehend digitalisiert und automatisiert und damit deutlich vereinfacht werden. Der neue Faktor soll künftig zum 01.04. eines jeden Kalenderjahres durch das BZSt vollständig automatisiert gebildet und als abrufbares elektronisches Lohnsteuerabzugsmerkmal für den Abruf durch den Arbeitgeber bereitgestellt werden (§ 39e Abs. 1a und 1b EStG-E, vgl. zu Vorgaben für die Berechnung des Faktors § 39f Abs. 2 EStG-E).

Wie bisher sollen Ehegatten/Lebenspartner, die anstelle der Steuerklasse IV das Faktorverfahren (Steuerklasse IV mit Faktor) nutzen möchten, einen gemeinsamen Antrag zur Bildung eines Faktors, ggf. mit Freibetrag, beim Wohnsitzfinanzamt stellen können (§ 39f Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Dies soll künftig auch für alleinverdienende Ehegatten/Lebenspartner gelten (§ 39f Abs. 1 Satz 5 EStG-E). § 39g EStG-E soll das Verfahren zur Überführung III und V in die Steuerklasse IV mit Faktor regeln. Nach § 39g Abs. 1 EStG-E erfolgt die Überführung zum gesetzlichen Stichtag des 01.01.2030. Dabei bildet das BZSt in allen Fällen, in denen zum 30.09.2029 bei Ehegatten und Lebenspartnern die Steuerklassenkombination III/V für den Lohnsteuerabzug angewendet wird, erstmalig automatisiert zum 01.10.2029 einen Faktor, der sich anhand der Daten ergibt, die spätestens zum 28.02.2029 vom jeweiligen Arbeitgeber mit den elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen (§ 41b EStG) für das erste Dienstverhältnis an die Finanzverwaltung übermittelt worden sind. Die Steuerklassen III und V sollen ab dem 01.01.2030 für den Lohnsteuerabzug nicht mehr angewendet werden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die §§ 39e und 39f EStG-E sind für den Steuerabzug und Arbeitslohn erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden, der für einen nach dem 31.12.2029 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2029 zufließen (§ 52 Abs. 35e EStG-E). § 39g EStG-E ist über die (fortgeschriebene) allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG-E ab dem 01.01.2029 anzuwenden.

⁴ Dies sind Unternehmen, die weniger als 250 Personen beschäftigen und die entweder einen Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. Euro erzielen oder deren Jahresbilanzsumme sich auf höchstens 43 Mio. Euro beläuft.

3. Änderung der Abgabenordnung

3.1 Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

Ergänzend zu der grds. seit dem 01.07.2020 erstmals anwendbaren, auf Basis der Vorgaben der EU-Amtshilferichtlinie („DAC6“) eingeführten Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen soll nun mit dem JStG 2024 II eine Mitteilungspflicht auch für bestimmte rein innerstaatliche Gestaltungen eingeführt werden. Mit den Regelungen, die sich eng an die Systematik der „DAC6“ anlehnen, will das BMF eine Vereinbarung aus dem Koalitionsvertrag umsetzen. Hierzu sollen insbesondere die §§ 138l, 138m und 138n AO neu eingeführt werden. Der Entwurf entspricht dabei weitestgehend den ursprünglich im Wachstumschancengesetz vorgesehenen Regelungen, die im Vermittlungsverfahren aus dem WtChancenG gestrichen wurden.

3.1.1 Innerstaatliche Gestaltungen, Kennzeichen

Die Definition der innerstaatlichen Gestaltung findet sich in § 138l Abs. 2 AO-E. Als innerstaatlich gelten nur solche Gestaltungen, die keine grenzüberschreitende Steuergestaltung im Sinne der DAC6 (§ 138d Abs. 2 i.V.m. § 138e AO) sind. Erfasst werden lediglich Gestaltungen, die eine Steuer vom Einkommen oder Vermögen, die Gewerbesteuer, die Erbschaft- oder Schenkungsteuer, die Grundsteuer oder die Grunderwerbsteuer zum Gegenstand haben. Wie von der DAC6 bekannt, muss zusätzlich mindestens ein sog. Kennzeichen auf die Gestaltung zutreffen.

Abweichend von der DAC6 muss außerdem für sämtliche Kennzeichen zusätzlich ein Relevanztest, auch „Main Benefit Test“ genannt, erfüllt sein. D.h., der oder ein Hauptvorteil der Gestaltung muss in der Erlangung eines steuerlichen Vorteils i.S.d. § 138d Abs. 3 Satz 1 AO bestehen, der zudem im Geltungsbereich der Abgabenordnung (in Deutschland) entstehen muss. Auch für innerstaatliche Gestaltungen erhält die Finanzverwaltung ausdrücklich die Befugnis, per BMF-Schreiben Gestaltungen zu bestimmen (sog. „Whitelist“), bei denen ein steuerlicher Vorteil i.S.d. Mitteilungspflicht besteht, weil dieser gesetzlich vorgesehen ist (§ 138l Abs. 2 Satz 3 AO-E). Die auf dieser noch zu veröffentlichten Whitelist genannten Gestaltungen wären nicht mitteilungspflichtig.

Als Kennzeichen übernimmt § 138l Abs. 3 Satz 1 AO-E in den Nr. 1 bis 3 Buchst. c zunächst wortgleich einige aus § 138e AO bekannte DAC6-Kennzeichen. In der Notation der DAC6 betrifft dies die Kennzeichen der Kategorien A und B, nicht aber die Kennzeichen der Kategorien C bis E, die einen immaterialen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Exklusiv für innerstaatliche Gestaltungen werden darüber hinaus drei neue Kennzeichen eingeführt.

Kennzeichen	Fundstelle innerstaatliche Gestaltungen § 138I Abs. 3 Satz 1 AO-E	Fundstelle grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC6) § 138e Abs. 1 AO
A1: qualifizierte Vertraulichkeitsklausel	Nr. 1 Buchst. a	Nr. 1 Buchst. a
A2: Honorarvereinbarung	Nr. 1 Buchst. b	Nr. 1 Buchst. b
A3: Standardisierte Dokumentation oder Struktur	Nr. 2	Nr. 2
B1: Verlusterwerb	Nr. 3 Buchst. a	Nr. 3 Buchst. a
B2: Einkünfteumwandlung	Nr. 3 Buchst. b § 138I Abs. 3 Satz 2 AO-E erstreckt die Geltung auf einen steuerpflichtigen Gewerbeertrag	Nr. 3 Buchst. b
B3: zirkuläre Transaktionen	Nr. 3 Buchst. c	Nr. 3 Buchst. c
neu: Mehrfache Zurechnung desselben Sachverhalts	Nr. 3 Buchst. d	-
neu: Verluste/steuerfreie Einnahmen durch abgestimmte Rechtsgeschäfte	Nr. 3 Buchst. e	-
neu: steuerlicher Vorteil beim Kapitalertragsteuerabzug	Nr. 3 Buchst. f	-

Das neue Kennzeichen nach § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. d AO-E ist erfüllt, wenn derselbe steuererhebliche Sachverhalt mehreren Nutzern einer innerstaatlichen Steuergestaltung oder mehreren anderen Steuerpflichtigen oder einem Nutzer der innerstaatlichen Steuergestaltung oder einem Steuerpflichtigen mehrfach zugeordnet wird. Laut Gesetzesbegründung werden damit Konstellationen erfasst, die zu einer gesetzlich nicht vorgesehenen Mehrfachberücksichtigung führen und daher zu einer Verringerung von Steueransprüchen beitragen.

§ 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. e AO-E führt neben dem B1-Kennzeichen ein zweites Kennzeichen ein, das Gestaltungen mit Verlusten und darüber hinaus steuerfreien Einkünften erfasst. Konkret sind Gestaltungen mitteilungspflichtig, mit denen durch aufeinander abgestimmte Rechtsgeschäfte zweckgerichtet steuerwirksame Verluste und ganz oder teilweise steuerfreie Einkünfte erzeugt werden. Das Kennzeichen richtet sich laut Gesetzesbegründung gegen sog. Kopplungsgeschäfte, die mittels Derivategeschäften dazu führen, dass Kapitalgesellschaften Aktienveräußerungsgewinne steuerfrei vereinnahmen und gleichzeitig steuerwirksame Verluste aus Termingeschäften geltend machen können. Mit dem Kennzeichen soll überprüft werden, ob gesetzliche Gegenmaßnahmen im Investmentsteuerrecht und ergangene Rechtsprechung wirksam sind und ob es ähnliche Modelle gibt.

Das dritte neue Kennzeichen aus § 138I Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 Buchst. f AO-E betrifft Gestaltungen im Bereich des Kapitalertragsteuerabzugs. Diese sind erfasst, wenn ein an der Gestaltung Beteiligter unangemessene rechtliche Schritte unternimmt, um für sich oder einen Dritten einen steuerlichen Vorteil in diesem Bereich zu erzeugen. Das BMF will damit gegen Transaktionen mit Wertpapieren vorgehen, die allein deshalb durchgeführt werden, um einen Steuervorteil aus der auf die Kapitalerträge erhobenen Kapitalertragsteuer zu erzielen.

Für die Auslegung insbesondere der Kennzeichen, aber auch der anderen Vorschriften, soweit sie mit der DAC6-Umsetzung übereinstimmen, dürften bis zur Veröffentlichung eines aktualisierten BMF-Schreibens die aus dem bekannten BMF-Schreiben „Anwendung der Vorschriften über die Pflicht zur

Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen“ vom 29.03.2021 bekannten Aussagen grds. übertragbar sein.

3.1.2 Persönliche und sachliche Voraussetzungen

Anders als die DAC6 unterwerfen die neuen Regelungen innerstaatliche Gestaltungen nur dann einer Mitteilungspflicht, wenn der Nutzer der Gestaltung mind. eines der folgenden nutzerbezogenen Kriterien erfüllt (§ 138I Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 AO-E).

- i. Umsatzschwelle: Der Nutzer erzielt grds. in mindestens zwei der drei Kalender-/Wirtschaftsjahren, die dem die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignis (maßgebendes Ereignis) vorausgehen⁵, umsatzsteuerbare Umsätze von mehr als 50 Mio. Euro oder
- ii. Einkünfteschwelle: Die Summe der positiven Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG inkl. der nach § 32d EStG (Abgeltungsteuer) versteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen (ggf. i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) des Nutzers beträgt in mindestens zwei der drei letzten VZ, für die vor dem maßgebenden Ereignis Einkommensteuer festgesetzt worden ist, mehr als 2 Mio. im Kalenderjahr. Bei gemeinsam veranlagten Personen ist auf jeden Ehegatten oder Lebenspartner (einzelnen) abzustellen.

Oder

Einkommensschwelle: Das Einkommen des Nutzers nach § 8 Abs.1 KStG, erhöht um die nach § 8b KStG außer Ansatz bleibenden Bezüge und Gewinne und vermindert um die nach § 8b Abs. 3 und 5 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben, beträgt in mindestens zwei der drei letzten VZ, für die vor dem maßgebenden Ereignis Körperschaftsteuer festgesetzt worden ist, mehr als 2 Mio. Euro im Wirtschaftsjahr.

- iii. Der Nutzer gehört zu einem Konzern i.S.v. § 18 AktG, bei dem die Summe der Umsätze, Einkünfte oder Einkommen der Konzerngesellschaften einen der o.g. Schwellenwerte überschreitet (nur positive Beträge der einzelnen Konzerngesellschaften werden berücksichtigt).
- iv. Beherrschung: Der Nutzer wird 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 oder
grenzüberschreitend verbundene Unternehmen: Der Nutzer ist mit einem ausländischen Unternehmen wirtschaftlich verbunden i.S.d. § 138e Abs. 3 AO (Verbunddefinition der DAC6).
- v. Der Nutzer ist ein Investmentfonds oder ein Spezial-Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes.
- vi. Der Nutzer ist ein Anleger eines Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes, 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 der Nutzer ist Anleger eines Spezial-Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes. Die Gestaltung muss dabei in Zusammenhang mit der Beteiligung an dem Fonds stehen (§ 138I Abs. 5 Satz 3 AO-E).

Die Voraussetzung muss dabei zu einem nach § 138n Abs. 1 Satz 2 AO-E maßgeblichen Zeitpunkt erfüllt sein (Bereitstellung zur Umsetzung, Umsetzungsbereitschaft oder erster Umsetzungsschritt). Sofern ein Intermediär eingebunden ist, muss der Nutzer ihm die zur Beurteilung der Voraussetzungen nötigen Daten mitteilen.

Auch die Gestaltung selbst muss nach § 138I Abs. 5 Nr. 2 AO-E gestaltungsbezogene (Größen-)Kriterien erfüllen, wenn sie die Erbschaft- und Schenkungsteuer oder die Grunderwerbsteuer betrifft. Bei Gestaltungen in Bezug auf das ErbStG, bei denen durch Erwerb von Todes wegen oder durch Schenkung Vermögen übertragen wird, muss der Wert des Vermögens nach § 12 ErbStG nach Abzug von Nachlassverbindlichkeiten bzw. Schulden und Lasten voraussichtlich mindestens 4 Mio. Euro

⁵ § 138I Abs. 5 Satz 2 AO enthält Sonderregelungen, falls die Steuerpflicht erst in den letzten Jahren eingetreten ist oder ein Rumpfwirtschaftsjahr vorliegt.

betragen. Wenn mit einer Gestaltung in Bezug auf die Grunderwerbsteuer unmittelbar oder mittelbar Anteile an einer Gesellschaft erworben werden oder übergehen, muss der durch die Anteile vermittelte Grundbesitzwert nach § 8 Abs. 2 GrEStG mindestens 5 Mio. Euro betragen. Für die Wertermittlung sind in diesen beiden Fällen die Verhältnisse im Zeitpunkt des die Mitteilungspflicht auslösenden Ereignisses maßgebend.

3.1.3 Verpflichtete Personen

Auch bei innerstaatlichen Gestaltungen ist ein eingebundener Intermediär (z.B. Steuerberater, Rechtsanwalt oder Bank) prioritär für die Mitteilung verantwortlich, wenn er über einen Inlands-Nexus verfügt (§ 138m Abs. 1 Satz 1 AO-E). Dies ist der Fall, wenn der Intermediär in Deutschland seinen Wohnsitz/gewöhnlichen Aufenthalt/Geschäftsleitung/Sitz hat, eine Betriebstätte hat, durch die Dienstleistungen im Zusammenhang mit der innerstaatlichen Steuergestaltung erbracht werden, in das Handelsregister/berufsrechtliches Register eingetragen ist oder bei einem Berufsverband für juristische, steuerliche oder beratende Dienstleistungen registriert ist.

Hat dagegen ein Nutzer eine Gestaltung für sich selbst konzipiert oder erfüllt kein Intermediär die o.g. Voraussetzungen, muss der Nutzer selbst die Mitteilung vornehmen (§ 138m Abs. 2 AO-E). Als Nutzer gilt nach § 138l Abs. 4 AO-E analog zu § 138d Abs. 5 AO jede natürliche oder juristische Person, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die innerstaatliche Gestaltung zur Nutzung bereitgestellt wird oder die zur Umsetzung einer innerstaatlichen Gestaltung bereit ist oder bereits den ersten Umsetzungsschritt getan hat.

Wie bei der DAC6 wird auch für die Mitteilung innerstaatlicher Gestaltungen geregelt, dass einer (berufsrechtlichen) Verschwiegenheitspflicht unterliegende Intermediäre die Mitteilungspflicht in Bezug auf die nutzerbezogenen Angaben auf den Nutzer überwälzen können, sofern dieser den Intermediär nicht von der Verschwiegenheitspflicht entbindet (§ 138m Abs. 3 AO-E). Hierzu muss der Intermediär den Nutzer über die Möglichkeit der Entbindung informieren und grds. die nutzerbezogenen Angaben sowie ggf. Registrier- und Offenlegungsnummer der Gestaltung zur Verfügung stellen. Erlangt der Nutzer die nutzerbezogenen Informationen erst nach Ablauf des maßgebenden Ereignisses, hemmt dies den Fristanlauf. Mehrere Intermediäre oder Nutzer sind nebeneinander zur Mitteilung verpflichtet. Der Nachweis, dass die jeweiligen Informationen dem BZSt bereits mitgeteilt wurden, befreit insoweit von der Verpflichtung.

3.1.4 Verfahren und Sanktionen

§ 138n AO-E ist die zentrale Verfahrensvorschrift. Abweichend von der DAC6 steht für die Mitteilung ein Zeitraum von 2 Monaten nach dem maßgebenden Ereignis zur Verfügung, § 138n Abs. 1 AO-E. Als maßgebendes, die Mitteilungspflicht auslösendes Ereignis gelten auch hier:

- die Bereitstellung der (innerstaatlichen) Gestaltung zur Umsetzung oder
- die Umsetzungsbereitschaft des Nutzers oder
- mind. ein Nutzer hat den ersten Umsetzungsschritt gemacht.

Die elektronisch zu übermittelnden Daten sind in § 138n Abs. 2 Satz 1 AO-E festgeschrieben und entsprechen den aus der DAC6 bekannten Daten, wobei teilweise Anpassungen an die rein innerstaatliche Konstellation vorgenommen werden. Laut Satz 2 der Vorschrift können Intermediäre mit deren Einwilligung Angaben für andere Intermediäre und Nutzer für andere Nutzer machen. Auch das Verfahren der Mitteilungen an das BZSt dürfte weitestgehend dem bisherigen Verfahren für grenzüberschreitende Gestaltungen entsprechen und baut ganz wesentlich auf der Vergabe einer DE-Registriernummer für die jeweilige Gestaltung und einer DE-Offenlegungsnummer für die jeweilige Mitteilung auf, § 138n Abs. 4 AO-E. § 138n Abs. 5 AO-E legt für marktfähige innerstaatliche Gestaltungen eine Aktualisierungspflicht fest, gewährt für die Mitteilung der Angaben aber eine Frist von 30 anstatt 10 Tagen (DAC6).

Auch verwirklichte innerstaatliche Gestaltungen werden in der Steuererklärung angegeben, § 138k Abs. 2 AO-E. Weitere Ergänzungen in den §§ 138i und 138j AO-E regeln die Auswertung und Weitergabe der Informationen innerhalb der Finanzverwaltung. In § 102 Abs. 4 Satz 3 AO-E wird ergänzt, dass die Mitteilungspflichten der Berufsgeheimnisträger auch dann bestehen, wenn dadurch

betroffene Nutzer identifizierbar werden. Die Offenbarung solcher Daten ist damit nicht unbefugt i.S.d. § 203 StGB.

Die Sanktionen werden in § 379 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. j und k sowie Abs. 5 AO-E geregelt. Ein Bußgeld von bis zu 10.000 Euro ist demnach möglich, wenn

- ein Intermediär eine Mitteilung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig übermittelt,
- ein Nutzer eine Mitteilung nicht oder nicht rechtzeitig macht oder zur Verfügung stehende Angaben nicht vollständig mitteilt oder
- ein Steuerpflichtiger die Angabe in der Steuererklärung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Regelungen zur Mitteilungspflicht über innerstaatliche Steuergestaltungen sollen am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 19 Abs. 1 JStG 2024 II-E). Das BMF hat die Möglichkeit, den Stichtag festzulegen und im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen, ab dem erstmals ein maßgebendes Ereignis die Mitteilungspflicht auslöst. Das BMF muss den Stichtag mindestens ein Jahr zuvor bestimmen. Als spätester Stichtag ist der 31.12. des vierten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr des Inkrafttretens der Neuregelung folgt, vorgesehen (Art. 97 § 33 Abs. 7 EGAO-E). Das wäre der 31.12.2028, sofern das JStG 2024 II noch im Jahr 2024 in Kraft tritt.

3.2 Gemeinnützigkeit: Abschaffung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

Bislang besteht für steuerbegünstigte Körperschaften die Pflicht, ihre Mittel (z. B. Spenden, Beiträge, Erträge aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder der Vermögensverwaltung) zeitnah für steuerbegünstigte Satzungszwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Die Zeitvorgaben für die Mittelverwendung sollen nun im Rahmen des JStG 2024 II aufgehoben werden. Da eine Mittelverwendungsrechnung dann nicht mehr erforderlich ist, soll dies einerseits dem Bürokratieabbau dienen. Andererseits sollen dadurch Leistungsbeziehungen zwischen gemeinnützigen Körperschaften erleichtert werden. Laut Gesetzesbegründung sei davon auszugehen, dass eine zeitnahe Mittelverwendung - z.B., um dem Interesse der Spender gerecht zu werden und so das Spendenaufkommen zu sichern - ohnehin im eigenen Interesse der steuerbegünstigten Körperschaften liege.

In diesem Zusammenhang soll auch die Regelung des § 62 AO zur Rücklagen- und Vermögensbildung gestrichen werden. Als (weitere) Folgeänderungen sollen § 58 Nr. 3 und Nr. 10 Satz 2 AO (Vorschriften zu steuerlich unschädlichen Betätigungen mit Bezug zur zeitnahen Mittelverwendung bzw. der Rücklage nach § 62 Abs. 1 AO) und § 63 Abs. 4 AO (fristgemäße Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke als Voraussetzung für ordnungsgemäße Geschäftsführung) entfallen.

Die allgemeinen gemeinnützigenrechtlichen Grundsätze, insbesondere der Grundsatz der Ausschließlichkeit nach § 56 AO, sollen laut Gesetzesbegründung unberührt bleiben und verhindern, dass steuerbegünstigte Körperschaften ihre Mittel ansparen, ohne diese für ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die §§ 55 Abs. 1 Nr. 5, 62, 63 Abs. 4 AO sollen am 01.01.2025 außer Kraft treten (Art. 22 Abs. 2 SteFeG-E).

3.3 Gemeinnützigkeit: Äußerungen zu tagespolitischen Themen

Künftig soll eine Körperschaft außerhalb ihrer Satzungszwecke gelegentlich zu tagespolitischen Themen Stellung nehmen dürfen, ohne dass dies ihre Gemeinnützigkeit gefährdet (§ 58 Nr. 11 AO-E). Voraussetzung für den Erhalt des Gemeinnützigenstatus ist jedoch, dass die Äußerungen nur „gelegentlich“, d.h. aufgrund eines besonderen Anlasses erfolgen und der steuerbegünstigten Zweckverfolgung untergeordnet sind. Bei der Beurteilung ist laut Gesetzesbegründung eine Gesamtbetrachtung zugrunde zu legen, sodass bei Vorliegen eines besonderen Anlasses auch wiederholte Äußerungen über mehrere Wochen unschädlich sein können.

Das Betreiben oder Unterstützen von Parteipolitik führt dagegen nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO unabhängig von der Häufigkeit jedoch stets zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Neuregelung des § 58 Nr. 11 AO-E soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten (Art. 22 Abs. 1 SteFeG-E).

3.4 3.4 Photovoltaikanlagen als Zweckbetrieb

Sog. Selbstversorgungseinrichtungen sind nach § 68 Nr. 2 Buchst. b AO steuerbegünstigte Zweckbetriebe. Der Begriff der genannten Selbstversorgungseinrichtungen wird nun um Photovoltaikanlagen ergänzt, § 68 Nr. 2 Buchst. b 1. Teilsatz AO-E (Beachtung der Eigennutzungsgrenze). Bei Photovoltaikanlagen, mit denen ausschließlich nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfreie Einnahmen und Entnahmen erzielt werden, soll das Vorliegen einer Selbstversorgungseinrichtung fingiert werden (§ 68 Nr. 2 Buchst. b 2. Teilsatz AO-E, (laut Gesetzesbegründung damit ohne Prüfung der Eigennutzungsgrenze).

Inkrafttreten/erstmalige Anwendung

Die Neufassung des § 68 Nr. 2 Buchst. b AO-E soll am 01.01.2025 in Kraft treten (Art. 22 Abs. 2 SteFeG-E).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2024 EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



EY Tax GmbH
Steuerberatungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0
Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: EY Tax GmbH Steuerberatungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.