



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

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

Teil 1: Steuerliche Maßnahmen

Dieser Bericht enthält das vom Bundesrechnungshof abschließend im Sinne des § 96 Absatz 4 BHO festgestellte Prüfungsergebnis. Er ist auf der Internetseite des Bundesrechnungshofes veröffentlicht (www.bundesrechnungshof.de).

Gz.: VIII 3 - 0001462/1

17. Oktober 2023

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Wachstumschancengesetz: Nachbesserungen bei steuerlichen Regelungen notwendig

Die im Wachstumschancengesetz vorgesehenen steuerlichen Maßnahmen sind teilweise unzureichend begründet und ihre Folgen lückenhaft dargestellt. Einige Maßnahmen erscheinen nicht geeignet, Bürokratie abzubauen oder konterkarieren bestehende Regelungen. Der Gesetzentwurf sollte inhaltlich nachgebessert und um fehlende Angaben ergänzt werden.

Worum geht es?

Der Entwurf des Wachstumschancengesetzes beinhaltet ein steuerliches Maßnahmenbündel. Damit sollen insbesondere die Liquidität der Unternehmen verbessert, das Steuersystem vereinfacht und kleine Betriebe von Bürokratie entlastet werden. Die daraus resultierenden Steuermindereinnahmen für den Bund werden auf 11,4 Mrd. Euro geschätzt. Einige Maßnahmen sind nur unzureichend begründet, lassen einen höheren Verwaltungsaufwand erwarten oder verursachen Zielkonflikte.

Was ist zu tun?

Der Bundesrechnungshof regt an, die steuerlichen Maßnahmen in wesentlichen Punkten nachzubessern. Insbesondere sollten der Bedarf für jede Maßnahme hinreichend begründet, mögliche Alternativen geprüft, Folgen für Bürger, Wirtschaft und Verwaltung überdacht sowie fehlende Angaben zum Erfüllungsaufwand ergänzt werden.

Was ist das Ziel?

Mit den Nachbesserungen kann das Wachstumschancengesetz steuerliche Anreize setzen, das Recht vereinfachen und Bürokratie abbauen. Die Maßnahmen verfolgen dann klare und messbare Ziele und sind hinlänglich begründet. Sie benennen insbesondere die steuerlichen Auswirkungen und Erfüllungsaufwände und vermeiden Zielkonflikte mit bestehendem Recht. Die nötige Akzeptanz bei Unternehmen, Bürgern und Verwaltung wird so erreicht.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	5
1	Berichtsanlass	7
2	Zu Artikel 4 Nummer 3b – Einführung einer degressiven Abschreibung für Wohngebäude (§ 7 Absatz 5a EStG-E): Bedarf begründen	7
2.1	Regelungsinhalt	7
2.2	Neuregelung konterkariert Ziele der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG	8
2.3	Attraktivität der Neuregelung zweifelhaft	9
2.4	Bedarf für die degressive AfA begründen	9
3	Zu Artikel 4 Nummer 12 – Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E): Gesetzesbegründung überarbeiten	10
4	Zu Artikel 5 Nummer 2 Buchstabe a – Steuerfreiheit für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG-E): Rechtssicherheit schaffen	11
5	Zu Artikel 5 Nummer 2 Buchstabe b – Freigrenze Vermietung und Verpachtung (§ 3 Nummer 73 EStG-E): Alternativen prüfen	12
6	Zu Artikel 6 Nummer 2 – Progressionsvorbehalt beim Qualifizierungsgeld (§ 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG-E): Folgen überdenken	14
7	Artikel 11 Nummer 13 – Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen (§§ 138l bis 138n AO-E): Gesetzesbegründung ergänzen	15
8	Zu den Artikeln 32 und 33 – Forschungszulagengesetz: Gesetzesbegründung ergänzen	16
9	Weitere Empfehlungen des Bundesrechnungshofes einbeziehen	16

Abkürzungsverzeichnis

A

AfA *Absetzung für Abnutzung*
AO *Abgabenordnung*
AO-E *Abgabenordnung-Entwurf*

B

BFH *Bundesfinanzhof*
BMF *Bundesministerium der Finanzen*
BSFZ *Bescheinigungsstelle Forschungszulage*
BStBl. *Bundessteuerblatt*
BVerfG *Bundesverfassungsgericht*
BVerfGE *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*

E

EStG *Einkommensteuergesetz*
EStG-E *Einkommensteuergesetz-Entwurf*

F

FZulG *Forschungszulagengesetz*

K

KlimalnvPG *Gesetz zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (Klimaschutz-Investitionsprämien-gesetz)*

S

SGB III *Drittes Buch Sozialgesetzbuch*

W

Wachstumschancengesetz *Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuer-vereinfachung und Steuerfairness*

0 Zusammenfassung

Die Bundesregierung hat am 30. August 2023 den Entwurf eines Gesetzes zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) beschlossen. Der Bundesrechnungshof sieht Anlass, das Parlament zu dem Gesetzentwurf zu beraten. Er gibt in dem vorliegenden Bericht Hinweise zu einzelnen steuerlichen Maßnahmen. Der Bundesrechnungshof hat dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) den Entwurf des Berichtes zur Stellungnahme zugeleitet. Das BMF hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen.

- 0.1 Die vorgesehene Einführung einer degressiven Abschreibung für Wohngebäude konterkariert die Lenkungswirkung der bestehenden Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, in der Gesetzesbegründung darzulegen, warum es einer weiteren erhöhten Abschreibungsmöglichkeit für neuen Wohnraum bedarf und in welchem Umfang zusätzlicher neuer Wohnraum durch die degressive Abschreibung zu erwarten ist (Tz. 2).

- 0.2 Durch die beabsichtigte Änderung der Thesaurierungsbegünstigung soll das begünstigte Thesaurierungsvolumen erhöht werden. Gesetzliche Regelung und Gesetzesbegründung gehen dabei von unterschiedlichen Berechnungsgrößen aus.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die Begründung insoweit zu überarbeiten (Tz. 3).

- 0.3 Im Jahr 2022 wurde eine Regelung zur Steuerfreiheit bestimmter Photovoltaikanlagen eingeführt. Einnahmen aus der steuerbaren gewerblichen Tätigkeit der Stromproduktion und -lieferung werden hierdurch unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei gestellt.

Der Bundesrechnungshof regt an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz eine rechtssichere Übergangs- und Anwendungsregelung für gewerblich geprägte Personengesellschaften in Alt-Fällen zu ergänzen (Tz. 4).

- 0.4 Die beabsichtigte Einführung einer Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bis zu einer Höhe von 1 000 Euro im Veranlagungszeitraum erscheint dem Bundesrechnungshof weder sachgerecht noch in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise geeignet, den angestrebten Zweck des Bürokratieabbaus zu erreichen.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt zu prüfen, ob der angestrebte Zweck nicht auf andere Weise erreicht werden kann (Tz. 5).

- 0.5 Das Qualifizierungsgeld soll künftig steuerlich so behandelt werden wie andere Lohnersatzleistungen, beispielsweise das Kurzarbeitergeld. Es soll insbesondere dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Da auf diese Weise die Zahl der Pflichtveranlagungsfälle ansteigt, dürfte dies zu einer höheren Arbeitsbelastung in den Finanzämtern führen.

Der Bundesrechnungshof hält es für angezeigt, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz die Folgen des Progressionsvorbehalts beim Qualifizierungsgeld und bei anderen Lohnersatzleistungen zu überdenken (Tz. 6).

- 0.6 Der Gesetzentwurf enthält zu einzelnen Maßnahmen keine Angaben zu den steuerlichen Auswirkungen der Regelungen sowie zum Erfüllungsaufwand für Bürger, Wirtschaft und Verwaltung. Es fehlen insbesondere der Erfüllungsaufwand bei der Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen und die Mehraufwände im Zusammenhang mit den Änderungen des Forschungszulagengesetzes.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, diese Angaben zu ergänzen (Tzn. 7 und 8).

- 0.7 Darüber hinaus regt der Bundesrechnungshof an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz über die von ihm bereits anderweitig empfohlenen gesetzlichen Änderungen zur Steuerfreiheit und Zielgenauigkeit der steuerlichen Forschungsförderung, zur Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software sowie zur steuerlichen Berücksichtigung von Geldbußen zu entscheiden (Tz. 9).

1 Berichtsanlass

Die Bundesregierung hat am 30. August 2023 den Entwurf eines Wachstumschancengesetzes beschlossen.¹ Der Gesetzentwurf beinhaltet neben der Einführung eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Investitionen in den Klimaschutz (Klimaschutz-Investitionsprämienengesetz – KlimainvPG) Maßnahmen in verschiedenen steuerlichen Bereichen.

Die steuerlichen Maßnahmen sollen die Liquiditätssituation der Unternehmen verbessern, das Steuersystem an zentralen Stellen vereinfachen und insbesondere kleine Betriebe von Bürokratie entlasten. Darüber hinaus sollen sie dazu beitragen, Steuergestaltungen aufzudecken und das Steuerrecht weiter zu modernisieren. Die daraus resultierenden Steuermindereinnahmen für den Bund werden auf 11,4 Mrd. Euro geschätzt.

Aufgrund seiner Prüfungserfahrungen und aus grundsätzlichen Erwägungen sieht der Bundesrechnungshof Anlass, das Parlament zu dem Gesetzentwurf zu beraten. In dem vorliegenden Bericht gibt er Hinweise zu einzelnen darin vorgesehenen steuerlichen Maßnahmen. In einem gesonderten Bericht befasst er sich mit der beabsichtigten Einführung des KlimainvPG.²

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichtes Stellung zu nehmen. Es hat die Empfehlungen des Bundesrechnungshofes zur Kenntnis genommen.

2 Zu Artikel 4 Nummer 3b – Einführung einer degressiven Abschreibung für Wohngebäude (§ 7 Absatz 5a EStG-E): Bedarf begründen

2.1 Regelungsinhalt

Mit § 7 Absatz 5a EStG-E soll zeitlich befristet alternativ zur regulären Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 7 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2b EStG in Höhe von 3% eine geometrisch-degressive AfA³ in Höhe von 6 % für zu Wohnzwecken genutzte neue Objekte eingeführt werden (im Folgenden verkürzt: degressive AfA). Begünstigt werden sollen Wohnungen, wenn mit ihrer Herstellung nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029 begonnen wurde oder sie aufgrund eines im entsprechenden Zeitraum rechtswirksam abgeschlossenen Vertrages im Jahr ihrer Fertigstellung angeschafft wurden.

¹ Bundestagsdrucksache 20/8628.

² Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages, Gz.: VIII 3 - 0001462/2 vom 17. Oktober 2023.

³ Die geometrisch-degressive AfA wird mit einem festen Prozentsatz jeweils bezogen auf den verbleibenden Rest(buch)wert errechnet. Die Abschreibungsbeträge selbst werden dabei von Jahr zu Jahr geringer.

Nach der Gesetzesbegründung soll die degressive AfA als konjunktur-, wirtschafts- und wachstumspolitische Maßnahme den Wohnungsbau fördern. Sie trage zu einer schnelleren Refinanzierung bei und schaffe so Investitionsanreize zur Stabilisierung der Bauwirtschaft.⁴ Zielkennzahlen hierfür benennt die Gesetzesbegründung nicht.

2.2 Neuregelung konterkariert Ziele der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass mit der Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG (im Folgenden: Sonderabschreibung) bereits die Möglichkeit besteht, erhöhte Absetzungen für neu geschaffenen Wohnraum in Anspruch zu nehmen. Die Sonderabschreibung wurde mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus⁵ zum 1. September 2018 eingeführt. Ziel der Maßnahme war es, möglichst zeitnah private Investoren zum Neubau von Mietwohnungen anzuregen. So sollten insgesamt 1,5 Millionen neue Wohnungen und Eigenheime zusätzlich entstehen.

Begünstigt war zunächst die Herstellung oder Anschaffung neuen Wohnraumes, wenn der Bauantrag nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt wurde. Mit dem Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber die Sonderabschreibung auf zwischen dem 1. Januar 2023 und dem 31. Dezember 2027 neu geschaffenen Wohnraum verlängert.⁶ Gegenüber der Vorgängerregelung ist dabei zudem eine Klimaschutzkomponente aufgenommen worden. Begünstigt sind seither Neubauten nur noch dann, wenn sie die Kriterien des „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse erfüllen und dies durch das Qualitätssiegel „Nachhaltiges Gebäude“ nachgewiesen wird.⁷ Die Bundesregierung begründete die Verlängerung der Begünstigung mit der nach wie vor bestehenden Notwendigkeit, Anreize für den Bau neuer Mietwohnungen zu setzen.⁸

Die Sonderabschreibung beträgt 5 % der berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten und kann im Jahr der Anschaffung und den folgenden drei Jahren neben der regulären Gebäudeabschreibung nach § 7 Absatz 4 Nummer 2a EStG in Anspruch genommen werden. Die höchstmögliche AfA beträgt somit 8 %⁹. Voraussetzung ist, dass die berücksichtigungsfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 4 800 Euro je m² Wohnfläche¹⁰ betragen (Baukostenobergrenze). Zudem ist die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung auf maximal 2 500 Euro je m² Wohnfläche¹¹ begrenzt.

⁴ Gesetzesbegründung B. Besonderer Teil; Zu Artikel 4 Nummer 3b.

⁵ Artikel 1 Nummer 2 des Gesetzes vom 4. August 2019; BGBl. I S. 1122.

⁶ Artikel 4 Nummer 2 des Gesetzes vom 16. Dezember 2022; BGBl. I S. 2294.

⁷ § 7b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 EStG.

⁸ Bundestagsdrucksache 20/4729, S. 136.

⁹ Reguläre Gebäudeabschreibung in Höhe von 3 % nach § 7 Absatz 4 Nummer 2a EStG zuzüglich Sonderabschreibung in Höhe von 5 %.

¹⁰ Nach der Vorgängerregelung 3 000 Euro.

¹¹ Nach der Vorgängerregelung 2 000 Euro.

Mit den teils engen Voraussetzungen für die Sonderabschreibung verfolgt der Gesetzgeber gesellschaftspolitische Ziele. So soll die Baukostenobergrenze die Förderung von „Luxuswohnungen“ ausschließen; begünstigt werden soll allein die Schaffung „bezahlbaren“ Wohnraumes.¹² Die Vorgabe des Effizienzstandards „Effizienzhaus 40“ dient Klimaschutz und Ressourcenschonung.

Demgegenüber soll die nun vorgesehene degressive AfA nach großzügigeren Voraussetzungen für neu geschaffenen Wohnraum gewährt werden. Ähnliche gesellschafts- oder klimapolitische Ziele wie bei der Sonderabschreibung stehen dabei nicht im Vordergrund. Dies konkretisiert aus der Sicht des Bundesrechnungshofes die Lenkungswirkungen der Sonderabschreibung.

2.3 Attraktivität der Neuregelung zweifelhaft

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG ist bislang nicht evaluiert worden. Dem Gesetzgeber fehlen belastbare Erkenntnisse dazu, ob und inwieweit sie die Schaffung zusätzlichen Wohnraumes fördert. Somit fehlt ihm auch für die Entscheidung über die vorgesehene degressive AfA ein Beleg, dass erhöhte Abschreibungen überhaupt zu mehr Wohnungsbau führen.

Zudem übersteigt der Liquiditätsvorteil der bereits bestehenden Sonderabschreibung in den ersten Jahren den der degressiven AfA erheblich:

- In den ersten vier Jahren der Nutzung können mit der Sonderabschreibung bereits 32 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten steuermindernd berücksichtigt werden. Demgegenüber sind es bei der degressiven AfA rund 22 %.
- Erst ab dem fünften Jahr der Nutzung übersteigt der Betrag der degressiven AfA denjenigen der Sonderabschreibung.
- Das insgesamt beanspruchte Abschreibungsvolumen durch die degressive AfA ist erst im zehnten Jahr der Nutzung größer als bei der Sonderabschreibung.

Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes sind dies erhebliche Schwachpunkte der Annahme, dass die vorgesehene degressive AfA wirksam im Sinne der gesetzgeberischen Ziele sein wird.

2.4 Bedarf für die degressive AfA begründen

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, in der Gesetzesbegründung darzulegen, warum es neben der Sonderabschreibung nach § 7b EStG einer weiteren erhöhten Abschreibungsmöglichkeit für neuen Wohnraum durch die geplante degressive AfA bedarf. Mehrere Vergünstigungen für die Schaffung zusätzlichen Wohnraums müssen aufeinander

¹² Gesetzentwurf der Bundesregierung; Bundestagsdrucksache 19/4949, S. 11.

abgestimmt sein, damit sie sich nicht gegenseitig beeinträchtigen, sondern sich wirksam ergänzen. Zudem sollte die Gesetzesbegründung für die Gesetzesfolgenabschätzung konkretisieren, in welchem Umfang zusätzlicher neuer Wohnraum durch die degressive AfA zu erwarten ist.

3 Zu Artikel 4 Nummer 12

– Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG-E): Gesetzesbegründung überarbeiten

Der Gewinn von Einzelunternehmern und Personengesellschaften wird unabhängig davon, ob er entnommen oder nicht entnommen (thesauriert) wird, bei dem Einzelunternehmer bzw. den einzelnen Gesellschaftern grundsätzlich mit dem persönlichen Einkommensteuersatz¹³ versteuert. Auf Antrag ist nach § 34a Absatz 1 EStG die Einkommensteuer für die thesaurierten Gewinne ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 % statt mit dem jeweiligen persönlichen Steuersatz zu berechnen. In der aktuellen Fassung des § 34a Absatz 2 EStG gilt als nicht entnommener Gewinn der durch Bilanzierung ermittelte Gewinn abzüglich des positiven Saldos der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres.

Der Gesetzentwurf sieht vor, mit einer Änderung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG die Wettbewerbsfähigkeit und die Wachstumschancen der Wirtschaft zu stärken.¹⁴ Das begünstigte Thesaurierungsvolumen soll erhöht werden, indem künftig bei der Berechnung des nicht entnommenen Gewinns auch die gezahlte Gewerbesteuer sowie die Entnahmen zur Zahlung der Einkommensteuer und des Solidaritätszuschlags berücksichtigt werden.¹⁵

§ 34a Absatz 2 Satz 1 EStG-E sieht vor, den nicht entnommenen Gewinn wie folgt zu berechnen: Der Steuerbilanzgewinn des Betriebs oder Mitunternehmeranteils soll um den positiven Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres gemindert und um die Gewerbesteuer des Wirtschaftsjahres erhöht werden. Dabei sollen nach § 34a Absatz 2 Satz 2 EStG-E die Entnahmen für die Zahlung der Einkommensteuer i. S. d. § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG und der darauf entfallende Solidaritätszuschlag nicht als Entnahmen gelten.

Die Gesetzesbegründung geht hingegen davon aus, dass für die Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns der Steuerbilanzgewinn um die gezahlte Gewerbesteuer und um den Betrag, der zur Zahlung der Steuern i. S. d. § 34a Absatz 1 Satz 1 EStG (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag) entnommen wird, erhöht werden soll.¹⁶ Der Entwurf der gesetzlichen

¹³ Es gilt der progressive Einkommensteuertarif nach § 32a Absatz 1 EStG.

¹⁴ Gesetzesbegründung A. Allgemeiner Teil II, S. 86.

¹⁵ Gesetzesbegründung B. Besonderer Teil, Zu Artikel 4 Nummer 12, S. 145.

¹⁶ Gesetzesbegründung B. Besonderer Teil, Zu Artikel 4 Nummer 12, S. 145, 146.

Regelung und seine Begründung stimmen in diesem Punkt nicht überein: Die Gesetzesbegründung geht über die gesetzlich vorgesehene Begünstigung hinaus.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die Gesetzesbegründung insoweit zu überarbeiten. Er weist zudem darauf hin, dass der Gesetzesentwurf keine Angaben zu den steuerlichen Auswirkungen der Regelung sowie zum Erfüllungsaufwand für Wirtschaft und Verwaltung enthält. Lediglich in der Tabelle „Einmaliger Aufwand“ ist eine „nicht bezifferbare Fallanzahl“ für die Programmierung aufgrund der Änderung des § 34a EStG ausgewiesen. Der Bundesrechnungshof regt an, diese Angaben zu ergänzen.

4 Zu Artikel 5 Nummer 2 Buchstabe a – Steuerfreiheit für Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG-E): Rechtssicherheit schaffen

Durch das Jahressteuergesetz 2022¹⁷ wurde mit dem – im Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz lediglich redaktionell angepassten – § 3 Nummer 72 EStG eine Regelung zur Steuerfreiheit bestimmter Photovoltaikanlagen geschaffen. Einnahmen aus der steuerbaren gewerblichen Tätigkeit der Stromproduktion und -lieferung werden hierdurch unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei gestellt.

Bei Personengesellschaften, die ansonsten Überschusseinkünfte verwirklichen, führte eine solche gewerbliche Tätigkeit aus der Stromproduktion und -lieferung bisher zu einer sogenannten „Abfärbung“ nach § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG. Das heißt, dass aus steuerlicher Sicht das Merkmal der Gewerblichkeit dieser einen Tätigkeit alle anderen Tätigkeiten der Personengesellschaft prägte. Deshalb waren beispielsweise die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Gesellschaft vollumfänglich als gewerbliche Einkünfte zu behandeln, wenn auf dem Dach des vermieteten Gebäudes eine Photovoltaikanlage installiert war. In der Folge waren das Grundstück und das darauf stehende Gebäude als Betriebsvermögen zu behandeln und damit die innewohnenden stillen Reserven durch Wertsteigerungen fortan steuerverstrickt. Bei einer Veräußerung oder Entnahme aus dem durch Abfärbung geschaffenen Betriebsvermögen wären die aufgedeckten stillen Reserven steuerbar und steuerpflichtig gewesen.

Die Regelung des seinerzeit eingefügten § 3 Nummer 72 Satz 3 EStG suspendiert die Abfärbung, wenn diese allein durch den Betrieb einer oder mehrerer Photovoltaikanlagen geschieht, deren Einnahmen ab dem Jahr 2022 steuerfrei gestellt sind.

Mit Schreiben vom 17. Juli 2023¹⁸ geht das BMF in diesen Fällen davon aus, dass im Jahr 2022 alle Wirtschaftsgüter (beispielsweise Grund und Boden sowie Gebäude), außer

¹⁷ Jahressteuergesetz 2022 vom 16. Dezember 2022, BGBl. I, S. 2294.

¹⁸ BStBl. I 2023, S. 1494, Randnummer 23.

den Photovoltaikanlagen, wieder in das Privatvermögen zu überführen sind (Entnahmen). Aus Gründen des Vertrauensschutzes sieht es jedoch vor, von Entnahmen aus dem Betriebsvermögen abzusehen, wenn eine Verstrickung der stillen Reserven der betroffenen Wirtschaftsgüter bis zum 31. Dezember 2023 aus anderen Gründen wiederhergestellt ist, die Gesellschaft also aus anderen Gründen eine vollumfängliche Gewerblichkeit begründet.

Der Bundesrechnungshof hat erhebliche Zweifel, ob hiermit der zwangsweise Wegfall der gewerblichen Abfärbung rechtssicher geregelt ist. Denn es ist bereits fraglich, ob eine gesetzliche Regelung eine zwangsweise Entnahme aus dem Betriebsvermögen begründen kann. Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) setzt eine Entnahme grundsätzlich einen Entnahmewillen sowie eine Entnahmehandlung voraus. Dies erfordert regelmäßig ein Tun des Steuerpflichtigen, der in diesen Fällen seine Photovoltaikanlagen jedoch unverändert weiter betreibt.¹⁹ Die weitreichenden finanziellen Folgen einer zwangsweisen Aufdeckung von stillen Reserven wegen Entnahme stehen zudem den erkennbaren Zielen des § 3 Nummer 72 EStG entgegen. Denn diese Regelung soll die Installation und den Betrieb von Photovoltaikanlagen fördern und die Energiewende unterstützen. Eine für den Steuerpflichtigen ggf. gesetzlich veranlasste und teure Entnahme läuft diesen Zielen zuwider. Eine bewusste Entscheidung für eine solche Entnahme ist weder aus dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2022²⁰ noch aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages²¹ ersichtlich. Insoweit fehlt es an einer hinreichenden Grundlage dafür, diese Rechtsfolge mit einer Verwaltungsanweisung anzuordnen.

Der Bundesrechnungshof regt an, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz eine rechtssichere Übergangs- und Anwendungsregelung für die Fälle zu ergänzen, bei denen die Freistellung der Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zum Wegfall der gewerblichen Abfärbung führt.

5 Zu Artikel 5 Nummer 2 Buchstabe b – Freigrenze Vermietung und Verpachtung (§ 3 Nummer 73 EStG-E): Alternativen prüfen

§ 3 Nummer 73 EStG-E sieht vor, erstmalig eine Freigrenze für Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung bis zu einer Höhe von 1 000 Euro im Veranlagungszeitraum einzuführen. Da unabhängig von der Einnahmenhöhe durch die Gegenüberstellung der Einnahmen und Werbungskosten Bürokratieaufwand entstehe, solle auf diese Weise Bürokratie vermieden werden. Falls die in unmittelbarem Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen

¹⁹ Vgl. BFH v. 16. Dezember 1975 – VIII R 3/74, BStBl. II 1976, S. 246; BFH v. 10. Februar 1972 – I R 205/66, BStBl. II 1972, S. 455.

²⁰ Bundestagsdrucksache 20/3879.

²¹ Bundestagsdrucksache 20/4729.

stehenden Ausgaben diese übersteigen, sollen die Einnahmen auf Antrag dennoch steuerpflichtig sein. Ein solcher Antrag soll durch die Erklärung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Einkommensteuererklärung gestellt sein.

Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass steuerrechtliche Regelungen so auszugestalten sind, dass sie alle Steuerpflichtigen gleichmäßig belasten.²² Da Steuerbefreiungen die steuerliche Leistungsfähigkeit verschonen, weichen sie vom gleichheitsrechtlich gebotenen Leistungsfähigkeitsprinzip ab. Sie müssen deshalb sachgerecht und in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise objektiv geeignet sein, den angestrebten Zweck zu erreichen. Dies ist bei ungerechtfertigten Privilegierungen nicht der Fall. Der Gesetzgeber überschreitet die verfassungsrechtlichen Grenzen seiner Gestaltungsfreiheit, wenn er eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt, obgleich zwischen den beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die Ungleichbehandlung rechtfertigen könnten.²³ Vor diesem Hintergrund ist zu prüfen, ob § 3 Nummer 73 EStG-E das angestrebte Ziel in verfassungsrechtlich zulässiger Weise erreicht.

Die durch die Regelung des § 3 Nummer 73 EStG-E angestrebte Minderung von Bürokratieaufwand tritt nur dann ein, wenn die Steuerpflichtigen einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen. Nur in diesen Fällen entfallen die Erstellung und Abgabe der Anlage V durch die Steuerpflichtigen sowie deren Prüfung durch die Finanzämter. Übersteigen hingegen die Werbungskosten die Einnahmen, werden die Steuerpflichtigen zur Minderung ihrer Steuerlast den Antrag stellen, diesen Verlust bei der Ermittlung der Einkommensteuer zu berücksichtigen. Dann muss die Finanzverwaltung prüfen, ob nicht eine verbilligte Überlassung zu diesem Verlust geführt hat oder eine Vermietung und Verpachtung ohne Überschusserzielungsabsicht (sog. Liebhaberei) vorliegt.

Bestimmend für die steuerliche Belastung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist nach der vorgesehenen Neuregelung der Saldo aus Einnahmen und Werbungskosten. Steuerpflichtige mit einem Saldo von weniger als 1 000 Euro bei Einnahmen von mehr als 1 000 Euro haben diesen positiven Saldo zu versteuern. Ergibt sich eine vergleichbare Höhe des Saldos bei Einnahmen von bis zu 1 000 Euro, verbleiben diese Einkünfte steuerfrei. Trotz vergleichbarer Leistungsfähigkeit ergibt sich in diesen Fällen eine ungleiche Belastung. Ergibt sich hingegen bei Einnahmen über 1 000 Euro ein negativer Saldo, führt dies zu einem steuerlichen Verlust. Betragen die Einnahmen bei gleichem Saldo hingegen weniger als 1 000 Euro, kann der Steuerpflichtige wählen, ob der Verlust für eine steuermindernde Gestaltung genutzt oder unberücksichtigt bleibt. Neben die ungleiche Besteuerung bei gleicher Leistungsfähigkeit tritt in diesen Fällen auch eine gleichheitswidrige Besteuerung „nach Wahl“. Somit führt § 3 Nummer 73 EStG-E in Fällen gleicher Leistungsfähigkeit zu einer ungleichen Besteuerung.

²² BVerfG, Beschluss vom 10. April 1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, S. 518.

²³ Vgl. BVerfG-Beschluss vom 7. Oktober 1980 – 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, S. 72.

Unabhängig davon ist zu berücksichtigen, dass sich auch eine geringfügige Vermietung und Verpachtung auf die Besteuerung von privaten Veräußerungsgeschäften i. S. v. § 23 Absatz 1 Nummer 1 EStG auswirkt.²⁴ So schließt die vorübergehende Vermietung einzelner Zimmer einer Wohnung die "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" aus, soweit der Mieter die vermieteten Räume unter Ausschluss des Vermieters nutzt. Diese vorübergehende Nutzung einzelner Räume durch fremde Dritte schließt eine Ausnahme von der Besteuerung privater Veräußerungsgeschäfte nach § 23 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 3 1. Alternative EStG aus. Wären in diesen Fällen die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 3 Nummer 73 EStG steuerfrei, würde das Finanzamt keine Kenntnis hiervon erlangen. Denn der Steuerpflichtige müsste keine Anlage V einreichen. Die zutreffende Besteuerung einer Veräußerung würde erschwert.

Der Bundesrechnungshof hält den beabsichtigten § 3 Nummer 73 EStG-E deshalb weder für sachgerecht noch für in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise geeignet, den angestrebten Zweck des Bürokratieabbaus zu erreichen. Vielmehr befürchtet er eine ungerechtfertigte Privilegierung von Steuerpflichtigen mit Einnahmen von weniger als 1 000 Euro aus Vermietung und Verpachtung. Der Bundesrechnungshof empfiehlt zu prüfen, ob der angestrebte Zweck nicht auf andere Weise erreicht werden kann. So könnte z. B. die Einführung eines Mindestwerbungskostenpauschbetrags in Betracht zu ziehen sein.²⁵

6 Zu Artikel 6 Nummer 2 – Progressionsvorbehalt beim Qualifizierungsgeld (§ 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG-E): Folgen überdenken

Mit dem Gesetz zur Stärkung der Aus- und Weiterbildungsförderung vom 17. Juli 2023²⁶ wurde mit Wirkung zum 1. April 2024 das Qualifizierungsgeld nach § 82a des Dritten Buches Sozialgesetzbuch (SGB III) eingeführt. Das Qualifizierungsgeld soll steuerlich so behandelt werden wie andere Lohnersatzleistungen, z. B. das Kurzarbeitergeld. Es soll daher durch eine Änderung des § 3 Nummer 2 Buchstabe a EStG ebenfalls steuerfrei gestellt werden.²⁷ Entsprechend der übrigen in § 32b Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStG aufgeführten Lohnersatzleistungen soll es auch dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Das EStG sieht für Einkünfte und Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, eine Freigrenze von 410 Euro vor. Ist diese Grenze überschritten, muss der Steuerpflichtige

²⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 19. Juni 2022 – IX R 20/21, BStBl. II 2023, S. 234.

²⁵ BVerfG, Beschluss vom 10. April 1997 – 2 BvL 77/92, BStBl. II 1997, S. 518.

²⁶ BGBl. I 2023, Nummer 191.

²⁷ Vgl. Artikel 6 Nummer 1 Buchstabe a des Gesetzentwurfs eines Wachstumschancengesetzes.

eine Einkommensteuererklärung abgeben (sog. Pflichtveranlagung, § 46 Absatz 2 Nummer 1 EStG). Dies gilt somit künftig auch für das Qualifizierungsgeld.

Der Bundesrechnungshof gibt zu bedenken, dass der Bezug des Qualifizierungsgeldes zu einer höheren Arbeitsbelastung in den Finanzämtern führen wird, da es in vielen Fällen über der Freigrenze von 410 Euro liegen dürfte. Die Finanzämter sind in diesen Fällen verpflichtet, bei den Empfängern des Qualifizierungsgeldes eine Pflichtveranlagung durchzuführen.

Der Bundesrechnungshof hat in seinen Bemerkungen 2022²⁸ auf vergleichbare Konsequenzen beim Bezug von Kurzarbeitergeld hingewiesen. Das Kurzarbeitergeld unterliegt ebenfalls dem Progressionsvorbehalt und überschreitet regelmäßig den Betrag von 410 Euro. Der Bundesrechnungshof hat in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit hingewiesen, die Höhe der Freigrenze von 410 Euro anzupassen. Mit der Aufnahme des Qualifizierungsgeldes in den Katalog des Progressionsvorbehaltes wird die Anzahl der Pflichtveranlagungen beim Bezug von Lohnersatzleistungen weiter ansteigen. Der Bundesrechnungshof hält es vor diesem Hintergrund für naheliegend, die Höhe der gesetzlichen Freigrenze im weiteren Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz zu überprüfen.

Der Bundesrechnungshof weist zudem darauf hin, dass für die Änderungen zum Qualifizierungsgeld weder die steuerlichen Auswirkungen noch der Erfüllungsaufwand für die Bürgerinnen und Bürger und für die Verwaltung aufgeführt sind. Er hält es für geboten, diese Angaben zu ergänzen.

7 Artikel 11 Nummer 13 – Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen (§§ 138l bis 138n AO-E): Gesetzesbegründung ergänzen

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes sieht in den §§ 138l bis 138n AO-E eine Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen vor. Er enthält keine Angaben dazu, welcher Erfüllungsaufwand daraus für die Bürgerinnen und Bürger sowie für die Wirtschaft entsteht.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, die fehlenden Angaben in der Gesetzesbegründung zu ergänzen.

²⁸ Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2022 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes – Ergänzungsband – Nummer 38; Bundestagsdrucksache 20/6530.

8 Zu den Artikeln 32 und 33 – Forschungszulagengesetz: Gesetzesbegründung ergänzen

Der Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes sieht Regelungen zur Änderung des Forschungszulagengesetzes (FZulG) vor, u. a. mit dem Ziel, die Forschungszulage zu erhöhen. Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass in der Gesetzesbegründung der Zusammenhang zwischen privater Forschungs- und Entwicklungsintensität und Höhe der steuerlichen Forschungsförderung nicht dargelegt ist. Er weist außerdem darauf hin, dass Mehraufwände für die Bescheinigungsstelle Forschungszulage (BSFZ) und die Finanzverwaltung in Zusammenhang mit den Änderungen des FZulG nicht aufgeführt sind.

Der Bundesrechnungshof hält es für geboten, diese Angaben in der Gesetzesbegründung zu ergänzen.

9 Weitere Empfehlungen des Bundesrechnungshofes einbeziehen

Der Bundesrechnungshof erinnert an seine folgenden Empfehlungen:

- Mit seinen Berichten nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 4. März 2021²⁹ hat der Bundesrechnungshof empfohlen, Regelungen zur vollumfänglichen Steuerfreiheit und zur Zielgenauigkeit der steuerlichen Forschungsförderung in das FZulG aufzunehmen.
- Über seine erheblichen Zweifel, ob mit dem BMF-Schreiben vom 26. Februar 2021 zur Verkürzung der Nutzungsdauer von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung³⁰ eine Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter rechtssicher etabliert werden kann, hat der Bundesrechnungshof dem Haushaltsausschuss des Deutschen Bundestages am 23. April 2021 berichtet und empfohlen, eine entsprechende gesetzliche Regelung zu schaffen.³¹
- In seinen Bemerkungen 2019³² hat er das Parlament über eine Ungleichbehandlung bei der steuerlichen Berücksichtigung von Geldbußen unterrichtet: Geldbußen von Drittstaaten sind steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig, während ein Betriebsausgabenabzug für nationale Geldbußen und solche von Mitgliedstaaten und Organen der Europäischen Union nicht zulässig ist. Der Bundesrechnungshof hat empfohlen, Geldbußen

²⁹ Siehe im Internet unter: <https://www.bundesrechnungshof.de>.

³⁰ BStBl. I 2021, S. 298.

³¹ Siehe im Internet unter: <https://www.bundesrechnungshof.de>.

³² Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2019 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes – Ergänzungsband – Nummer 15; Bundestagsdrucksache 19/18300.

gesetzlich grundsätzlich vom Betriebsausgabenabzug auszuschließen, unabhängig davon, wer diese festsetzt.

Der Bundesrechnungshof hält es für sachgerecht, im Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz über die von ihm empfohlenen gesetzlichen Änderungen zu entscheiden.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Hoffmeister, Al'n

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.