



Bericht nach § 88 Absatz 2 BHO

an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2024

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 - 0002086

12. September 2024

Dieser Bericht des Bundesrechnungshofes ist urheberrechtlich geschützt.

Jahressteuergesetz 2024: Nachbesserungen und Ergänzungen notwendig

Verschiedene der im Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) vorgesehenen steuerlichen Maßnahmen sind nicht rechtssicher ausgestaltet. Zudem sollte der Gesetzgeber die Gelegenheit nutzen, bekannten Steuergestaltungsmöglichkeiten entgegenzutreten. Der Gesetzentwurf sollte inhaltlich nachgebessert und ergänzt werden.

Worum geht es?

Der Entwurf des JStG 2024 enthält Gesetzgebungsbedarf, der sich aus Sicht der Bundesregierung in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts ergeben hat. Die daraus resultierenden Steuermindereinnahmen für den Bund bis zum Jahr 2028 schätzt die Bundesregierung auf 51 Mio. Euro. Verschiedene Maßnahmen des Entwurfs sind nicht rechtssicher oder verursachen Zielkonflikte. Diese und weitere Maßnahmen bedürfen einer Überarbeitung oder sollten ergänzt werden.

Was ist zu tun?

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, verschiedene Maßnahmen in wesentlichen Punkten nachzubessern und zu ergänzen. Insbesondere sollten die Regelungen rechtssicher ausgestaltet werden. Zudem sollte der Gesetzgeber bestimmte Steuergestaltungen verhindern und Zielkonflikte vermeiden.

Was ist das Ziel?

Mit den vom Bundesrechnungshof empfohlenen Nachbesserungen und Ergänzungen schafft das JStG 2024 Rechtssicherheit, vermindert Gestaltungspotenzial und vermeidet Zielkonflikte.

Inhaltsverzeichnis

0	Zusammenfassung	6
1	Berichtsanlass	8
2	Zu Artikel 3 Nummer 1 – Änderung der Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG): Gesetzgeberischer Nachbesserungsbedarf	8
2.1	Allgemein	8
2.2	Angaben zu Haushaltsausgaben fehlen	9
2.3	Keine Rechtsgrundlage für die Vergangenheit	9
2.4	Regelung zur Besteuerung kleiner Blockheizkraftwerke fehlt weiterhin	10
2.5	Privilegierung von Gewerbeeinheiten	10
2.6	Risiko: Verlust der Steuerfreiheit durch Erweiterung	11
2.7	Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften	12
2.8	Neues Tatbestandsmerkmal: Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten	13
2.9	Steuerliche Entstrickung durch Verlust gewerblicher Prägung	14
2.10	Gewerbesteuer- und Ertragsteuerbefreiung	15
3	Zu Artikel 3 Nummer 4 – Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Körperschaften mittels § 6 Absatz 5 EStG: Regelung überdenken	16
3.1	Allgemein	16
3.2	Inhalt und Zweck des § 6 Absatz 5 EStG	16
3.3	Einschränkung des Buchwertansatzes	17
3.4	Regierungsentwurf: Körperschaftsklausel läuft weiterhin ins Leere	18

4	Zu Artikeln 9 und 10 – Weitere Regelungslücken bei Umwandlungen und Einbringungen schließen	19
4.1	Allgemein	19
4.2	Übernehmende mit EÜR: Praxistaugliche Regelung für eine zutreffende Besteuerung fehlt	19
4.3	Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dauerhaft gemindert	20
5	Zu Artikeln 20 und 21 – Anpassungen des Durchschnittssatzes für Pauschallandwirte dringend erforderlich	21
6	Zu Artikel 21 Nummer 5 – Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke steht im Widerspruch zu einer notwendigen Reform	22

Abkürzungsverzeichnis

B

BFH *Bundesfinanzhof*

BMF *Bundesministerium der Finanzen*

BStBl. *Bundessteuerblatt*

E

EStG *Einkommensteuergesetz*

EStR 2012 *Einkommensteuerrichtlinie*

EÜR *Einnahmenüberschussrechnung*

F

Finanzausschuss *Finanzausschuss des Deutschen Bundestages*

J

JStG 2024 *Jahressteuergesetz 2024*

K

kWp *Kilowatt-Peak*

R

Rechnungsprüfungsausschuss *Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages*

U

UmwStG *Umwandlungssteuergesetz*

UStG *Umsatzsteuergesetz*

0 Zusammenfassung

Die Bundesregierung hat am 4. Juni 2024 den Entwurf eines JStG 2024 beschlossen. Der Bundesrechnungshof sieht Anlass, das Parlament zu dem Gesetzentwurf zu beraten. In dem vorliegenden Bericht gibt er Hinweise zu einzelnen Maßnahmen. Der Bundesrechnungshof hat dem Bundesministerium der Finanzen (BMF) Gelegenheit gegeben, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat die Hinweise ohne weitere Ausführungen zur Kenntnis genommen.

0.1 Der Bundesrechnungshof regt an, bei der vorgesehenen Änderung der Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen nach § 3 Nummer 72 Einkommensteuergesetz (EStG) folgende Aspekte zu berücksichtigen (Tz. 2):

- Die im Regierungsentwurf fehlenden Angaben zu Steuermindereinnahmen sollten ergänzt werden.
- Es erscheint geboten, die Verwaltungsanweisung zur wahlweisen Steuerbefreiung von Einkünften aus kleinen Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage für die Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2022 zu schaffen. In diesem Zusammenhang wäre zudem für die Besteuerung der erheblichen Zahl von Blockheizkraftwerken ab dem Veranlagungszeitraum 2022 eine umfassende und sichere Rechtsgrundlage zu schaffen.
- Die Steuerbefreiung sollte neben den gewerblich genutzten auch anderweitig betrieblich genutzte Einheiten in Gebäuden erfassen.
- Um zu vermeiden, dass Altanlagen die Steuerbefreiung bei nur geringfügiger Erweiterung verlieren, bedarf es einer bestandswahrenden Regelung.
- Im Hinblick auf die erheblichen Steuermindereinnahmen sollte das Gestaltungspotenzial der Freigrenzen-Regelung für Mitunternehmerschaften beschränkt werden.
- Die aktuelle Verwaltungsanweisung zur Anwendung der Steuerbefreiung enthält teilweise Regelungen, die im Gesetzeswortlaut keine Grundlage haben. Dies betrifft die Behandlung von Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten sowie die zwangsweise Aufdeckung stiller Reserven durch den Verlust der gewerblichen Prägung von Personengesellschaften aufgrund der Einführung der Steuerbefreiung. Für diese Fälle bedarf es einer rechtssicheren gesetzlichen Regelung.
- Es erscheint sachgerecht, eine Angleichung der gewerbsteuerlichen Befreiungsvorschriften an die ertragsteuerliche Regelung zu prüfen.

0.2 Der Referentenentwurf eines JStG 2024 sah im Stadium der Ressortabstimmung noch vor, zusätzlich einen neuen Satz 7 in § 6 Absatz 5 EStG einzufügen. Damit sollten Gestaltungen verhindert werden, die zu einer Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Körperschaften führen. Der Regierungsentwurf übernimmt die ursprünglich geplante einschränkende Regelung nicht. Die damit belassene Möglichkeit, Wirtschaftsgüter von einer Körperschaft auf eine andere zum Buchwert übertragen zu können, sieht der Bundesrechnungshof kritisch.

Der Bundesrechnungshof regt an, eine gesetzliche Änderung zur rechtssicheren Ausgestaltung der (ursprünglichen) Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu prüfen (Tz. 3).

- 0.3 Bei den in den Artikeln 9 und 10 vorgesehenen Änderungen des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) berücksichtigt der Regierungsentwurf auch Hinweise des Bundesrechnungshofes. Weitergehende Anregungen des Bundesrechnungshofes, Umwandlungen und Einbringungen auf übernehmende Rechtsträger mit Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) praxistauglich gesetzlich zu regeln und Gestaltungen mittels Rücklage nach § 6b EStG gesetzlich zu unterbinden, greift der Regierungsentwurf jedoch nicht auf.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, seine Hinweise zu notwendigen Gesetzesänderungen in das weitere Gesetzgebungsverfahren einzubeziehen (Tz. 4).

- 0.4 Die Durchschnittssätze für Pauschallandwirte nach § 24 Umsatzsteuergesetz (UStG) von 8,4 % ab dem Tag nach der Gesetzesverkündung und von 7,8 % ab 1. Januar 2025 entsprechen der gesetzlich festgeschriebenen Berechnungsmethode. Der Bundesrechnungshof geht wie das BMF davon aus, dass ohne die Anpassungen der Durchschnittssätze ein erhebliches Risiko besteht, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren und ein Beihilfeverfahren gegen Deutschland einleitet bzw. wieder aufnimmt (Tz. 5).
- 0.5 Der Gesetzentwurf sieht vor, den Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes bei Kunstgegenständen und Sammlungsstücken zu erweitern. Der Bundesrechnungshof hält es für falsch, neue Ermäßigungstatbestände einzuführen, ohne zugleich grundsätzliche Überlegungen zur unbestritten notwendigen Reform des ermäßigten Steuersatzes anzustellen (Tz. 6).

1 Berichtsanlass

Die Bundesregierung hat am 4. Juni 2024 den Entwurf eines JStG 2024 beschlossen.¹ Der Gesetzentwurf enthält Regelungen, deren Bedarf sich aus Sicht der Bundesregierung in verschiedenen Bereichen des deutschen Steuerrechts ergeben hat.

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 Maßnahmen.

Das BMF hatte Gelegenheit, zu dem Entwurf des Berichts Stellung zu nehmen. Es hat die Hinweise ohne weitere Ausführungen zur Kenntnis genommen.

2 Zu Artikel 3 Nummer 1 – Änderung der Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen (§ 3 Nummer 72 EStG): Gesetzgeberischer Nachbesserungsbedarf

2.1 Allgemein

Durch Artikel 3 Nummer 1 des Regierungsentwurfs soll die Ertragsteuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 EStG für bestimmte Photovoltaikanlagen geändert werden. Diese Änderungen sollen für Anlagen gelten, die nach dem 31. Dezember 2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden (§ 52 Absatz 4 Satz 29 EStG-Entwurf).²

Ziel der Neuregelung ist es, die zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 Kilowatt-Peak (kWp)³ auf 30 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit zu erhöhen. Darüber hinaus soll klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nur bis zu einer Freigrenze gilt. Zudem sollen künftig auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kWp je Gewerbeeinheit begünstigt sein (Tz. 2.8).

¹ Bundestagsdrucksache 20/12780.

² Artikel 3 Nummer 23 lit. a JStG 2024.

³ kWp ist eine im Bereich Photovoltaik gebräuchliche Bezeichnung für die elektrische Leistung (Einheit: Watt) von Solarzellen unter Standard-Testbedingungen.

2.2 Angaben zu Haushaltsausgaben fehlen

Der Regierungsentwurf weist keine Steuermehr-/mindereinnahmen aus der Ertragsteuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen ab dem 1. Januar 2025 aus.⁴

Bereits bei Einführung der Steuerbefreiung nach § 3 Nummer 72 EStG durch das JStG 2022⁵ haben Angaben hierzu gefehlt. Auf die unzureichende Information des Gesetzgebers hatte der Bundesrechnungsrechnungshof hingewiesen.⁶ In einem Bericht an das BMF schätzte er die Steuermindereinnahmen aufgrund der aktuellen Fassung des § 3 Nummer 72 EStG auf jährlich 300 Mio. Euro.⁷

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

2.3 Keine Rechtsgrundlage für die Vergangenheit

Der gesetzlichen Steuerbefreiung bestimmter mit Gewinnerzielungsabsicht betriebener Photovoltaikanlagen ging eine Verwaltungsregelung des BMF voraus. Diese eröffnete den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, bestimmte Photovoltaikanlagen und kleine Blockheizkraftwerke wahlweise und auf Antrag ohne Gewinnerzielungsabsicht und damit steuerfrei zu betreiben.⁸

In seinen Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes äußerte der Bundesrechnungshof Zweifel, ob auf diesem Weg die angestrebte Steuerfreiheit rechtssicher erreicht werden kann. Die Verwaltungsregelung des BMF vom 29. Oktober 2021 hat keine Rechtsgrundlage.⁹ Der Rechnungsprüfungsausschuss des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages (Rechnungsprüfungsausschuss) hielt fest, dass es Sache des Gesetzgebers ist, die Besteuerung in diesem Bereich rechtssicher zu regeln.¹⁰

Soweit für die Beurteilung der Gewinnerzielungsabsicht von kleinen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren Blockheizkraftwerken über die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze hinaus weiterhin die Vereinfachungsregelung des BMF-Schreibens vom 29. Okto-

⁴ Gesetzesbegründung A. Allgemeiner Teil; Nummer VI.3: Haushaltsausgaben ohne Erfüllungsaufwand.

⁵ Artikel 1 Nummer 2d des Gesetzes vom 16. Dezember 2022; BGBl. 2022 Teil I Nummer 51.

⁶ Siehe Tz. 2.8 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages zu dem Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) vom 27. Oktober 2022, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁷ Siehe Tz. 3 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen: Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken, Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen vom 17. April 2024, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁸ BMF-Schreiben vom 2. Juni 2021, Bundessteuerblatt (BStBl.) 2021 I S. 722, ohne finanzwirtschaftliche Auswirkung ersetzt durch BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. 2021 I S. 2022.

⁹ Bemerkungen 2021 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes – Ergänzungsband, Nummer 54, Bundestagsdrucksache 20/1250, S. 97.

¹⁰ Bundestagsdrucksache 20/2682 S. 73.

ber 2021 für Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2022 herangezogen wird, steht dies nicht im Einklang mit geltendem Recht sowie dem Maßgabebeschluss des Rechnungsprüfungsausschusses.

Anlässlich der angestrebten Änderung des § 3 Nummer 72 EStG hält es der Bundesrechnungshof für geboten, das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021 ersatzlos aufzuheben und eine Rechtsgrundlage für die Veranlagungszeiträume vor dem Jahr 2022 zu schaffen.

2.4 Regelung zur Besteuerung kleiner Blockheizkraftwerke fehlt weiterhin

Die Regelungen zur Freistellung von Einnahmen und Entnahmen nach der aktuellen Fassung des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG und auch die geplante Neuregelung beziehen sich auf bestimmte Photovoltaikanlagen. Anders als das BMF-Schreiben zur wahlweisen Freistellung der Gewinne aus Stromerzeugung vom 29. Oktober 2021¹¹ erfasst die gesetzliche Regelung kleine Blockheizkraftwerke¹² nicht.

Das BMF begründet dies damit, dass kleine Blockheizkraftwerke kaum noch installiert würden. Es bedürfe deshalb keiner gesetzlichen Steuerbefreiung mit Wirkung für die Zukunft. Der Bundesrechnungshof schätzt die Anzahl der in Betrieb befindlichen kleinen Blockheizkraftwerke im Jahr 2023 auf mehr als 20 000 Anlagen.¹³

Er hält es deshalb für geboten, für die Besteuerung dieser erheblichen Zahl von Blockheizkraftwerken eine umfassende¹⁴ und sichere Rechtsgrundlage zu schaffen.

2.5 Privilegierung von Gewerbeeinheiten

§ 3 Nummer 72 EStG begünstigt sowohl in der derzeit geltenden Fassung als auch mit der geplanten Neuregelung den Betrieb von Photovoltaikanlagen auf, an oder in bestimmten Gebäuden. Die maximale Bruttoleistung begünstigter Photovoltaikanlagen bemisst sich dabei unter anderem nach der Zahl der Wohn- und Gewerbeeinheiten des Gebäudes. Pro Einheit steigt die maximale Größe der begünstigten Anlage(n) um 15 kWp bzw. 30 kWp.

¹¹ BStBl. 2021 I S. 2202.

¹² Kleine Blockheizkraftwerke sind Anlagen mit einer installierten elektrischen Gesamtleistung von bis zu 2,5 kW.

¹³ Siehe Tz. 4.4 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen: Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken, Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen vom 17. April 2024, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

¹⁴ Das BMF-Schreiben vom 29. Oktober 2021, BStBl. 2021 I S. 2022, Rdnr. 6 ff. formuliert selektiv ein Antragsrecht für bestimmte ausgeführte Altanlagen, die vor dem 1. Januar 2004 in Betrieb genommen wurden und für Neuanlagen mit einer Inbetriebnahme ab dem Jahr 2022. Für andere Altanlagen ist das Wahlrecht zwischenzeitlich ausgelaufen.

Andere als gewerblich genutzte betriebliche Einheiten lassen der derzeitige Gesetzeswortlaut und der Regierungsentwurf hingegen unberücksichtigt. Sie beziehen Einheiten selbständig Tätiger (beispielsweise Praxen, Kanzleien, Ingenieurbüros) oder land- und forstwirtschaftlich genutzte Einheiten wie Ställe, Scheunen oder Speicher nicht in die Berechnung der maximal zulässigen Anlagengröße ein. Auf diese Privilegierung hat der Bundesrechnungshof das BMF hingewiesen.¹⁵

Eine sachliche Begründung für die unterschiedliche Behandlung gewerblicher und anderer betrieblich genutzter Einheiten ist nicht ersichtlich. Dies erscheint vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels, für den Ausbau erneuerbarer Energien steuerliche Anreize zu setzen, nicht schlüssig.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, § 3 Nummer 72 EStG dahingehend zu ändern, dass eine Gleichstellung gewerblich genutzter und anderer betrieblich genutzter Einheiten erreicht wird – auch für die Vergangenheit.

2.6 Risiko: Verlust der Steuerfreiheit durch Erweiterung

Die neue von der Gebäudeart unabhängige objektbezogene Prüfungsgrenze von 30 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit soll nur für Photovoltaikanlagen gelten, die nach dem 31. Dezember 2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden. Für die Prüfung der Steuerfreiheit muss damit künftig zwischen Altanlagen (bis zum Jahr 2024) und Neuanlagen (ab dem Jahr 2025) unterschieden werden.

Durch diese Unterscheidung ergeben sich einerseits Gestaltungsspielräume.¹⁶ Andererseits kann die Unterscheidung der Anlagen auch zu einem Verlust der Steuerbefreiung führen.

¹⁵ Siehe Tz. 4.2 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen: Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken, Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen vom 17. April 2024, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

¹⁶ So könnte der Zeitpunkt der Anschaffung oder Inbetriebnahme je nach Zielsetzung verlagert werden. Eine Verlagerung in das Jahr 2024 ist geboten, um Verluste noch zu nutzen. Mit einer Verlagerung in das Jahr 2025 kann eine Steuerfreiheit bei höherer Anlagenkapazität erreicht werden.

Beispiel:

A betreibt auf einem Dreifamilienhaus eine Photovoltaikanlage mit Gewinnerzielungsabsicht und einer Bruttoleistung laut Marktdatenstammregister von 50 kWp. Zusätzlich betreibt er Photovoltaikanlagen auf einem Mehrfamilienhaus mit sechs Wohneinheiten und einer Leistung von 60 kWp sowie einem Einfamilienhaus mit einer Leistung von 20 kWp. Alle Anlagen wurden vor dem Jahr 2025 in Betrieb genommen.

Die auf dem Mehrfamilienhaus mit sechs Wohneinheiten und dem Einfamilienhaus installierten Photovoltaikanlagen sind nach § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstaben a und b EStG steuerbefreit, da sie die jeweiligen objektbezogenen Grenzen nicht überschreiten. Die gemeinsame Bruttoleistung der Anlagen (60 kWp + 20 kWp = 80 kWp) liegt unter der persönlichen Freigrenze von 100 kWp.

Die auf dem Dreifamilienhaus betriebene Anlage ist steuerpflichtig. Sie erfüllt die Voraussetzungen des § 3 Nummer 72 Satz 1 Buchstabe b EStG nicht ($50 \text{ kWp} > 3 \text{ Wohneinheiten} \times 15 \text{ kWp} = 45 \text{ kWp}$). Bei der Prüfung der persönlichen Freigrenze ist sie unbeachtlich.

Eine Änderung durch die angestrebte Neuregelung ab dem Jahr 2025 ergibt sich nicht. Die bisherige objektbezogene Betrachtung für Altanlagen gilt fort.

Würde A die Photovoltaikanlage auf dem Dreifamilienhaus ab dem Jahr 2025 geringfügig erweitern, beispielsweise um 5 kWp, wüchse die Anlage in die objektbezogene Steuerbefreiung hinein (dann max. $3 \times 30 \text{ kWp} = 90 \text{ kWp}$). Die Gesamtleistung der von A betriebenen Anlagen würde sodann seine persönliche Freigrenze von 100 kWp überschreiten (80 kWp der Altanlagen zuzüglich 55 kWp der erweiterten Anlage $> 100 \text{ kWp}$). In der Folge würden alle von A betriebenen Anlagen (wieder) steuerpflichtig.

Die beschriebene Rechtsfolge steht dem Ziel des Ausbaus erneuerbarer Energien entgegen. Durch das Wiederaufleben einer Pflicht zur Gewinnermittlung für Altanlagen entstünde zudem zusätzlicher bürokratischer Aufwand für alle Beteiligten.

Der Bundesrechnungshof empfiehlt, eine bestandswahrende Regelung für Altanlagen zu prüfen.

2.7 Gestaltungsmöglichkeit: Vervielfachung der Freigrenze durch Mitunternehmerschaften

Die aktuelle Fassung des § 3 Nummer 72 Satz 1 EStG und auch die geplante Neuregelung legen eine Freigrenze von 100 kWp je Steuerpflichtigen und Mitunternehmerschaft fest. Auf das Gestaltungspotenzial dieser Regelung hat der Bundesrechnungshof das BMF hingewiesen: Durch die Gründung von Mitunternehmerschaften lässt sich die Freigrenze beliebig vervielfachen. Das BMF trägt vor, der Gesetzgeber habe die beschriebene Gestaltungsmöglich-

keit ausdrücklich gewollt, damit auf möglichst vielen Dächern Photovoltaikanlagen installiert würden. Die Gesetzgebungsmaterialien belegen dies nicht.¹⁷

Der Bundesrechnungshof gibt zu bedenken, dass die Gestaltungsmöglichkeit gegen das Gebot einer gleichheitsgerechten Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit von Einzelgewerbetreibenden und Mitunternehmern als steuerliche Träger des jeweiligen Betriebs¹⁸ und damit als Steuersubjekt verstößt. Während Einnahmen und Einlagen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen bei einem einzelnen steuerlichen Träger lediglich bis zu einer Freigrenze steuerfrei verbleiben, gilt diese Begrenzung bei einer grundsätzlich unbegrenzt möglichen Beteiligung desselben steuerlichen Trägers an mitunternehmerisch betriebenen Photovoltaikanlagen nicht („Vervielfachungseffekt“).

Unter Verweis auf die erheblichen Steuermindereinnahmen (Tz. 2.2) regt der Bundesrechnungshof an, das Gestaltungspotenzial der Freigrenzen-Regelung für Mitunternehmerschaften zu beschränken.

2.8 Neues Tatbestandsmerkmal: Gewerbeimmobilie mit mehreren Gewerbeeinheiten

Nach der Änderung des § 3 Nummer 72 EStG soll sich die maximale Bruttoleistung begünstigter Photovoltaikanlagen allein nach den Wohn- und Gewerbeeinheiten im Gebäude bemessen. Die bisher notwendige weitere Unterscheidung nach der Art des Gebäudes soll für nach dem 31. Dezember 2024 angeschaffte, in Betrieb genommene oder erweiterte Anlagen entfallen. Damit wäre erstmal ab dem Veranlagungszeitraum 2025 eine weitgehende Begünstigung von Gebäuden mit Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten unter Berücksichtigung der vorhandenen Einheiten möglich.

Entgegen dem Wortlaut der geltenden Regelung sieht das BMF bereits heute eine bevorzugte Behandlung solcher Gebäude auf dem Verwaltungsweg vor.¹⁹ Auf diese Weise möchte es vorgreiflich eine von ihm erkannte Gesetzeslücke schließen.²⁰

Der Bundesrechnungshof sieht hierfür keine Rechtsgrundlage. Die Verwaltung ist nach Artikel 20 Absatz 3 Grundgesetz an Gesetz und Recht gebunden. Sie darf Ausnahmen von der

¹⁷ Siehe Tz. 4.3 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen: Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken, Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen vom 17. April 2024, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

¹⁸ Ständige Rechtsprechung, vgl. beispielsweise Bundesfinanzhof (BFH) vom 10. November 1980 – GrS 1/79, BStBl. 1981 II S. 164 und vom 2. September 1985 – IV B 51/85, BStBl. 1986 II S. 10.

¹⁹ BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023, BStBl. 2023 I S. 1494, Rdnr. 3.

²⁰ Siehe Tz. 5.1.1 des Berichts nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen: Besteuerung von Photovoltaikanlagen und kleinen Blockheizkraftwerken, Fehlende Rechtsgrundlagen und offene Zweifelsfragen vom 17. April 2024, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

gesetzlich vorgeschriebenen Besteuerung nicht zulassen.²¹ Damit sind insbesondere auf dem Verwaltungsweg unzulässig: Gesetzesweiterungen oder -korrekturen sowie Entscheidungen gegen das ausdrückliche Recht.²²

Der Bundesrechnungshof regt an, die Aussagen zu Gewerbeimmobilien mit mehreren Gewerbeeinheiten in dem BMF-Schreiben vom 17. Juli 2023 zu streichen und die Schaffung einer rechtssicheren Regelung für die Zeit vor dem 1. Januar 2025 zu prüfen.

2.9 Steuerliche Entstrickung durch Verlust gewerblicher Prägung

Bei Personengesellschaften, die ansonsten Überschusseinkünfte erzielen, führte eine gewerbliche Tätigkeit aus der Stromproduktion und -lieferung bisher zu einer sogenannten „Abfärbung“ nach § 15 Absatz 3 Nummer 1 EStG. Aus steuerlicher Sicht prägte das Merkmal der Gewerblichkeit dieser einen Tätigkeit alle anderen Tätigkeiten der Personengesellschaft. Deshalb waren beispielsweise die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer ansonsten vermögensverwaltend tätigen 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 damit steuerbar und steuerpflichtig gewesen.

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

Mit Schreiben vom 17. Juli 2023 geht das BMF in diesen Fällen davon aus, dass im Jahr 2022 alle Wirtschaftsgüter (beispielsweise Grund und Boden sowie Gebäude), außer den Photovoltaikanlagen, wieder in das Privatvermögen zu überführen sind (Entstrickung durch Zwangsentnahme).²³ 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 wieder eine vollumfängliche Gewerblichkeit begründet.

Der Bundesrechnungshof hat erhebliche Zweifel, ob hiermit der Wegfall der gewerblichen Abfärbung rechtssicher geregelt ist. Es ist bereits fraglich, ob eine gesetzliche Regelung eine zwangsweise Entnahme aus dem Betriebsvermögen begründen könnte. Nach der ständigen

²¹ Vgl. BFH vom 3. Juli 2019 – VI R 49/16, BStBl. 2020 II S. 86, Rdnr. 33.

²² Vgl. BFH vom 23. August 2017 – I R 52/14, BStBl. 2018 II S. 232, Rdnr. 16.

²³ BStBl. 2023 I S. 1494, Rdnr. 23.

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 Photovoltaikanlage(n) jedoch unverändert weiter betreibt.²⁴

Die weitreichenden finanziellen Folgen einer zwangsweisen Aufdeckung von stillen Reserven wegen einer Entnahme stehen zudem den erkennbaren Zielen des § 3 Nummer 72 EStG entgegen. Die Regelung soll die Installation und den Betrieb von Photovoltaikanlagen fördern und die Energiewende unterstützen. Eine für den Steuerpflichtigen gesetzlich veranlasste und gegebenenfalls teure Zwangsentnahme läuft diesen Zielen zuwider. Die gesetzgeberische Entscheidung für eine solche Zwangsentnahme ist weder aus dem Regierungsentwurf des JStG 2022²⁵ noch aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (Finanzausschuss)²⁶ ersichtlich. Der Bundesrechnungshof sieht keine hinreichende Grundlage dafür, diese Rechtsfolge mit einer Verwaltungsanweisung anzuordnen.

Der Bundesrechnungshof regt an, eine rechtssichere Anwendungs- und Übergangsregelung für die Fälle zu ergänzen, bei denen die Freistellung der Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen zum Wegfall der gewerblichen Abfärbung führen soll.

2.10 Gewerbesteuer- und Ertragsteuerbefreiung

§ 3 Nummer 32 Gewerbesteuergesetz befreit Anlagenbetreiber von der Gewerbesteuer, wenn sich deren Tätigkeit ausschließlich auf die Erzeugung und Vermarktung von Strom aus einer auf, an oder in einem Gebäude angebrachten Solaranlage bis zu einer installierten Leistung von 30 kW beschränkt. Damit weicht die gewerbesteuerliche Befreiung vom Regelungsgehalt des § 3 Nummer 72 EStG in geltender und geplanter Fassung ab.

Der Bundesrechnungshof hält es für sachgerecht, eine Angleichung der gewerbesteuerlichen Befreiungsregelung an die ertragsteuerliche Regelung zu prüfen.

²⁴ Vgl. BFH vom 16. Dezember 1975 – VIII R 3/74, BStBl. 1976 II S. 246; BFH vom 10. Februar 1972 – I R 205/66, BStBl. 1972 II S. 455.

²⁵ Bundestagsdrucksache 20/3879.

²⁶ Bundestagsdrucksache 20/4729.

3 Zu Artikel 3 Nummer 4 – Übertragung von Wirtschaftsgütern unter Körperschaften mittels § 6 Absatz 5 EStG: Regelung überdenken

3.1 Allgemein

Mit der vorgesehenen Neuregelung soll eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts²⁷ umgesetzt werden. Nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 4 EStG-Entwurf sind Wirtschaftsgüter, die „unentgeltlich zwischen den Gesamthandsvermögen verschiedener Mitunternehmer-schaften derselben, identisch beteiligten Mitunternehmer“ übertragen werden, mit dem Buchwert anzusetzen.

Der Referentenentwurf eines JStG 2024 sah im Stadium der Ressortabstimmung noch vor, zusätzlich einen neuen Satz 7 in § 6 Absatz 5 EStG einzufügen.²⁸ Damit sollten Gestaltungen, die zu einer Buchwertübertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Körperschaften führen, verhindert werden. Der Regierungsentwurf übernimmt die ursprünglich geplante einschränkende Regelung nicht. Die daraus folgende Möglichkeit, Wirtschaftsgüter von einer Körperschaft auf eine andere zum Buchwert – mithin ohne Aufdeckung von stillen Reserven – übertragen zu können, sieht der Bundesrechnungshof kritisch.

3.2 Inhalt und Zweck des § 6 Absatz 5 EStG

Die Übertragung oder Überführung von Wirtschaftsgütern von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen führt grundsätzlich zur erfolgswirksamen Aufdeckung²⁹ und damit Besteuerung stiller Reserven. Die Regelungen des § 6 Absatz 5 EStG durchbrechen diesen Grundsatz unter bestimmten Voraussetzungen.

So ordnet § 6 Absatz 5 Satz 1 bis 3 EStG für Personenunternehmen die Buchwertverknüpfung an: Werden Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt (Satz 1 und 2) oder unentgeltlich³⁰ zwischen Mitunternehmern

²⁷ BVerfG vom 28. November 2023, 2 BvL 8/13, BGBl. 2024 I Nummer 45.

²⁸ Vorläufiger Referentenentwurf eines JStG 2024 vom 27. März 2024 zur Ressortabstimmung, Seite 8 (Vorschlag einer gesetzlichen Änderung) und Seite 126 (Begründung).

²⁹ Stille Reserven eines Wirtschaftsguts sind die positive Differenz aus dessen Marktwert und Buchwert. Wird das Wirtschaftsgut übertragen, sind diese stillen Reserven durch Buchung eines Ertrags (erfolgswirksam) aufzudecken.

³⁰ Auch Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten fallen unter die Norm.

und Mitunternehmenschaften übertragen (Satz 3), ist zwingend ihr Buchwert anzusetzen. Diese Regelung soll Umstrukturierungen innerhalb von Personenunternehmen erleichtern.³¹

3.3 Einschränkung des Buchwertansatzes

Um missbräuchlichen Gestaltungen vorzubeugen, schränkt § 6 Absatz 5 Satz 5 und 6 EStG die Buchwertübertragung in den Fällen des Rechtsträgerwechsels ein (Körperschaftsklausel). So ist der Teilwert (und nicht der Buchwert) anzusetzen, soweit zum Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsguts oder innerhalb der darauffolgenden sieben Jahren der Anteil einer Körperschaft unmittelbar oder mittelbar begründet wird oder dieser sich erhöht. Diese Körperschaftsklausel soll verhindern, dass stille Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter auf Körperschaften übergehen.

Die Finanzverwaltung ging von einer weiten Auslegung der Körperschaftsklausel aus:³² War ein Wirtschaftsgut bisher der einen Körperschaft und nach der Übertragung einer anderen Körperschaft zuzurechnen, führte dies zur Aufdeckung der stillen Reserven. Der BFH widersprach dieser Auffassung unter Hinweis auf den Gesetzeszweck, der auf die Statusänderung abstelle.³³ Demnach greife die Körperschaftsklausel des § 6 Absatz 5 Satz 5 und 6 EStG nur bei einem Wechsel der Zurechnung des Wirtschaftsguts von einem Einkommensteuer- in ein Körperschaftsteuersubjekt. Zudem führe die entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils zwischen zwei Kapitalgesellschaften nicht zu einem Sperrfristverstoß nach § 6 Absatz 5 Satz 6 EStG.³⁴

Im Ergebnis lässt der BFH eine Änderung der Zurechnung von Wirtschaftsgütern zwischen Körperschaftsteuersubjekten zum Buchwert zu. Diese Auffassung erlaubt es, Wirtschaftsgüter von einer Körperschaft auf eine andere Körperschaft³⁵ ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu übertragen.

³¹ Vgl. Bundestagsdrucksache 14/6882, S. 32 f.: „Die Möglichkeit der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern auf einen anderen Rechtsträger soll [...] zum Buchwert zulässig sein, wenn diese Übertragung zum Zwecke der Umstrukturierung und nicht auch zum Zweck der Vorbereitung einer nachfolgenden Veräußerung oder Entnahme erfolgte. Denn begünstigt werden soll nur die Fortsetzung des unternehmerischen Engagements in anderer Form. Bei einer Veräußerung oder Entnahme wird die [...] Tätigkeit [...] nicht fortgesetzt [...].“

³² Vgl. BMF-Schreiben vom 8. Dezember 2011, IV C 6-S 2241/10/10002, BStBl. I S. 1279, Rdnr. 31 – Beispiel 12, Auszug: „Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Körperschaft [...] in das Sonderbetriebsvermögen einer anderen Körperschaft [...] bei derselben Mitunternehmenschaft nach § 6 Absatz 5 Satz 3 Nummer 3 EStG erfolgt unter Beachtung des § 6 Absatz 5 Satz 5 EStG stets zum Teilwert.“

³³ BFH vom 15. Juli 2021, IV R 36/18, BFHE 274, 55, Rdnr. 21, 51 f.

³⁴ BFH vom 18. August 2021, XI R 43/20, BFHE 274, 124.

³⁵ Denkbar ist eine Gestaltung zur Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer Mutter- auf die Tochtergesellschaft und umgekehrt sowie zwischen Schwestergesellschaften, jeweils des Rechtstypus Körperschaft.

3.4 Regierungsentwurf: Körperschaftsklausel läuft weiterhin ins Leere

Um Gestaltungen (vgl. Tz. 3.3) unter Umgehung der Körperschaftsklausel des § 6 Absatz 5 Satz 5 und 6 EStG zu unterbinden, sah der vorläufige Referentenentwurf folgende Regelung als Satz 7 des § 6 Absatz 5 EStG vor:

„Eine unmittelbare oder mittelbare Begründung oder Erhöhung eines Anteils einer Körperschaft [...] an dem übertragenen Wirtschaftsgut im Sinne von Satz 5 und 6 liegt auch vor, wenn dieser Anteil an die Stelle eines unmittelbaren oder mittelbaren Anteils einer anderen Körperschaft [...] tritt.“³⁶

Der vorläufige Referentenentwurf wies in der Begründung darauf hin, dass das Abstellen des BFH auf die Statusänderung „mehraktige Gestaltungen“ mit dem Ziel, „Einzelwirtschaftsgüter von einem Körperschaftsteuer-Subjekt auf ein anderes Körperschaftsteuer-Subjekt“ (zum Buchwert) zu übertragen, eröffnet. Dies hatte bereits der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum JStG 2022 aufgezeigt.³⁷

Der Regierungsentwurf zum JStG 2024 hat den Regelungsvorschlag des vorläufigen Referentenentwurfs nicht übernommen. Wieso die Aufnahme eines § 6 Absatz 5 Satz 7 EStG nunmehr für entbehrlich erachtet wird, ist nicht ersichtlich.

Der Bundesrechnungshof regt daher an, eine gesetzliche Änderung zur rechtssicheren Ausgestaltung der (ursprünglichen) Rechtsauffassung der Finanzverwaltung zu prüfen.

³⁶ Vorläufiger Referentenentwurf eines JStG 2024 vom 27. März 2024 zur Ressortabstimmung, Seite 8.

³⁷ Siehe Bundesratsdrucksache 457/22 (Beschluss), S. 5 ff.

4 Zu Artikeln 9 und 10 – Weitere Regelungslücken bei Umwandlungen und Einbringungen schließen

4.1 Allgemein

Der Regierungsentwurf sieht in den Artikeln 9 und 10 Änderungen des UmwStG vor. Er berücksichtigt dabei auch Hinweise des Bundesrechnungshofes.³⁸ Dessen Anregung, Umwandlungen und Einbringungen auf übernehmende Rechtsträger mit EÜR praxistauglich gesetzlich zu regeln, greift der Regierungsentwurf jedoch nicht auf.³⁹ Auch die Empfehlung des Bundesrechnungshofes, Gestaltungen mittels Rücklage nach § 6b EStG gesetzlich zu unterbinden, berücksichtigt der Regierungsentwurf nicht.⁴⁰

4.2 Übernehmende mit EÜR: Praxistaugliche Regelung für eine zutreffende Besteuerung fehlt

Das UmwStG ordnet für die Verschmelzung auf Personenunternehmen eine Bilanzierung für den übertragenden Rechtsträger (Übertragenden),⁴¹ nicht jedoch für den übernehmenden Rechtsträger (Übernehmenden) an. So bestimmt § 4 Absatz 1 UmwStG lediglich, dass der Übernehmende die auf ihn übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz des Übertragenden enthaltenen Wert zu übernehmen hat.⁴²

Bei einem Übernehmenden, der den Gewinn durch EÜR nach § 4 Absatz 3 EStG ermittelt, sind die herrschende Meinung und auch die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass der

³⁸ Zu der geplanten Einfügung des Absatzes 2a in § 3 UmwStG, des Satzes 5 in § 20 Absatz 2 UmwStG und der Wörter „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ in § 22 Absatz 2 Satz 5 UmwStG durch den Regierungsentwurf eines JStG 2024 vergleiche auch die Tz. 2.2, 6 und 7 des Berichts des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen vom 30. November 2023 zum Umwandlungssteuererlass, Gz.: VIII 3 - 0002100, online abrufbar unter www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

³⁹ Siehe Tz. 4.2 und ausführliche Darstellung in Tz. 4 des Berichts des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen vom 30. November 2023 zum Umwandlungssteuererlass, Gz.: VIII 3 - 0002100, online abrufbar unter www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁴⁰ Siehe Tz. 4.3 und ausführliche Darstellung in Tz. 3 des Berichts des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an das Bundesministerium der Finanzen vom 30. November 2023 zum Umwandlungssteuererlass, Gz.: VIII 3 - 0002100, online abrufbar unter www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁴¹ § 3 Absatz 1 UmwStG.

⁴² Diese Wortwahl trifft sowohl das UmwStG 2002 als auch die aktuelle Fassung des UmwStG 2006.

Übernehmende für steuerliche Zwecke eine Übernahmebilanz zu erstellen hat.⁴³ Dem trat der BFH jedoch entgegen:⁴⁴ Ein Übernehmender, der seinen Gewinn durch EÜR ermittle, müsse eine Übernahmebilanz nicht erstellen. Das Gesetz bestimme weder, dass der Übernehmende die übernommenen Werte zu bilanzieren, noch dass er auf den steuerrechtlichen Übertragungsstichtag eine Bilanz zu erstellen habe. In der Folge muss ein Übernehmender einen Übergangsgewinn oder -verlust⁴⁵ nicht erfassen. Auf diese Weise unterbleibt die Erfassung eines Übergangsergebnisses für das aus der Schlussbilanz des Übertragenden übernommene Betriebsvermögen. Der Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des UmwStG⁴⁶ sieht für diese Fälle nur den Hinweis vor, es sei „auf die zutreffende Erfassung von künftigen Erträgen (z. B. Forderungsrückzahlung) zu achten“.

Der Bundesrechnungshof erkennt hier eine Regelungslücke. Durch diese kann es zu nicht und/oder doppelt besteuerten Erträgen und erfassten Aufwendungen kommen. Der auf dem Verwaltungsweg vorgesehene Hinweis ist weder praxistauglich noch ausreichend, um für das übergehende Betriebsvermögen die notwendigen Hinzu- und Abrechnungen⁴⁷ zum Gewinn nach § 4 Absatz 3 EStG sicherzustellen. Vielmehr sollten die gesetzlichen Grundlagen für eine zutreffende Besteuerung geschaffen werden.

Der Bundesrechnungshof regt an, eine praxistaugliche gesetzliche Regelung für die angesprochenen Fälle einzuführen.

4.3 Übertragung der Rücklage nach § 6b EStG: Besteuerung von Veräußerungsgewinnen dauerhaft gemindert

Unternehmen, die beispielsweise Grundstücke (Grund und Boden, Gebäude) veräußern, müssen die dabei aufgedeckten stillen Reserven grundsätzlich versteuern. Statt einer sofortigen Ertragsbesteuerung ist auch eine Steuerstundung möglich. Zu diesem Zweck können die Unternehmen eine auf vier bzw. sechs Jahre (Reinvestitionsfrist) befristete gewinnmindernde Rücklage bilden (§ 6b Absatz 3 EStG). Diese Rücklage kann bei einer späteren Reinvestition von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter abgezogen werden (§ 6b Absatz 3, Absatz 1 Satz 2 EStG). Sollte eine Reinvestition unterbleiben, ist die Rücklage nach Ablauf der Reinvestitionsfrist gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Absatz 3 Satz 5 EStG).

Wird das Unternehmen während der Reinvestitionsfrist nach dem UmwStG umgewandelt oder eingebracht, kann die in der Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens

⁴³ Vgl. BFH vom 5. November 2015, III R 12/13, BStBl. 2016 II S. 420, Rdnr. 46 zu § 4 Absatz 1 UmwStG 2002, mit weiteren Nachweisen.

⁴⁴ BFH vom 5. November 2015, III R 12/13 und III R 13/13, BStBl. 2016 II S. 420 und 468.

⁴⁵ Übergangsergebnis i. S. d. R 4.6 Absatz 2 Einkommensteuerrichtlinie (EStR 2012).

⁴⁶ Entwurf eines aktualisierten BMF-Schreibens zur Anwendung des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStE) vom 11. Oktober 2023, Tz. 04.03, online abrufbar unter www.bundesfinanzministerium.de.

⁴⁷ Analog der Anlage zu den EStR 2012.

ausgewiesene Rücklage nach § 6b EStG auf den Übernehmenden übergehen (§§ 4 Absatz 1 Satz 1, 12 Absatz 1 Satz 1, 20 Absatz 2 UmwStG).

Nach den Erkenntnissen des Bundesrechnungshofes wird dies von Unternehmen genutzt, um die Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien dauerhaft zu vermeiden oder zu mindern: Hierzu bildet ein Unternehmen in seiner Bilanz eine Rücklage nach § 6b EStG, sodass es den Veräußerungsgewinn nicht versteuern muss. Anschließend wird das Unternehmen (oder ein Teil davon) innerhalb der Reinvestitionsfrist auf (oder in) eine Verlustgesellschaft unter Fortführung der Buchwerte umgewandelt (oder eingebracht). Dies führt dazu, dass die Rücklage nach § 6b EStG vollständig auf die übernehmende Verlustgesellschaft übergeht. Löst die Verlustgesellschaft am Ende der Reinvestitionsfrist die Rücklage auf, entsteht dadurch ein Gewinn. Diesen kann sie mit ihren Verlustvorträgen verrechnen. Im Ergebnis unterbleibt die Besteuerung des ursprünglichen Veräußerungsgewinns dauerhaft oder wird zumindest gemindert.

Die Intention des Gesetzgebers war jedoch, eine Steuerstundung zu ermöglichen: Mit der Rücklage nach § 6b EStG sollen Reinvestitionen nicht behindert werden.⁴⁸ Die Buchwertfortführung nach dem UmwStG erlaubt steuerlich erfolgsneutrale Umwandlungen und Einbringungen, um sinnvolle Umstrukturierungen durch eine Aufdeckung der stillen Reserven nicht zu hemmen.⁴⁹ Die oben genannte Gestaltung läuft beiden Zielen entgegen: Hier wird weder (re)investiert noch werden temporär die stillen Reserven, sondern dauerhaft die offenen Reserven (bereits realisierte Gewinne) der Besteuerung entzogen.

Der Bundesrechnungshof hält eine gesetzliche Regelung für erforderlich, um die Gestaltungen mit der Rücklage nach § 6b EStG im Zuge von Umwandlungen und Einbringungen zu unterbinden.

5 Zu Artikeln 20 und 21 – Anpassungen des Durchschnittssatzes für Pauschallandwirte dringend erforderlich

Landwirte können bei der Umsatzsteuer eine Sonderregelung anwenden (§ 24 UStG). Als sogenannte Pauschallandwirte schlagen sie auf ihre steuerpflichtigen Leistungen einen besonderen Steuersatz auf, den sogenannten Durchschnittssatz. Ein zu hoher Durchschnittssatz ist nach dem Unionsrecht nicht zulässig. Das BMF ist verpflichtet, die Höhe des Durchschnittssatzes jährlich zu überprüfen.

Der Gesetzentwurf sieht in Artikel 20 Nummer 13 und Artikel 21 Nummer 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb und Buchstabe b die Anpassung des Durchschnittssatzes für Pau-

⁴⁸ Vgl. Bundestagsdrucksache IV/2400, S. 62 ff.

⁴⁹ Vgl. Bundestagsdrucksache 12/6885, S. 14.

schallandwirte nach § 24 UStG auf 8,4 % ab dem Tag nach der Gesetzesverkündung und eine weitere Absenkung ab 1. Januar 2025 auf 7,8 % vor. Die Bundesregierung erwartet hieraus ab dem Jahr 2025 Steuermehreinnahmen von 95 Mio. Euro jährlich.

Der Bundesrechnungshof hat in den Jahren 2023 und 2024 die Berechnungen des BMF für die Festlegung der Durchschnittssätze von 8,4 % und 7,8 % geprüft. Dabei stellte er fest, dass das BMF die Durchschnittssätze nach der gesetzlich festgeschriebenen Berechnungsmethode ermittelt hatte. Der Bundesrechnungshof kam bei seinen Berechnungen zu keinen abweichenden Ergebnissen. Seine Abschließenden Prüfungsmitteilungen vom 31. Juli 2023 und 20. Juni 2024 sind auf seiner Internetseite veröffentlicht.⁵⁰ Der Bundesrechnungshof geht wie das BMF davon aus, dass ohne die Anpassungen der Durchschnittssätze ein erhebliches Risiko besteht, dass die Europäische Kommission ein Vertragsverletzungsverfahren und ein Beihilfeverfahren gegen Deutschland einleitet bzw. wieder aufnimmt.

6 Zu Artikel 21 Nummer 5 – Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Kunstgegenstände und Sammlungsstücke steht im Widerspruch zu einer notwendigen Reform

Der Gesetzentwurf sieht vor, den Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken zu erweitern. Bislang gelten diesbezüglich Einschränkungen. Die Bundesregierung begründet die geplante Erweiterung mit Änderungen des Unionsrechts, die diese Möglichkeit einräumen. Der Bundesrechnungshof hält dennoch die Einführung neuer Ermäßigungstatbestände solange nicht für gerechtfertigt, bis das BMF grundsätzliche Überlegungen hinsichtlich der zukünftigen Ausgestaltung der Steuerermäßigung anstellt.

Bereits im Jahr 2010 hatte der Bundesrechnungshof eine Reform des ermäßigten Steuersatzes gefordert.⁵¹ Das Volumen der steuerlichen Begünstigung betrug zu diesem Zeitpunkt circa 25 Mrd. Euro. Im Jahr 2022 erreichte das Volumen 35 Mrd. Euro – ein Anstieg um 10 Mrd. Euro (40 %). Der Bundesrechnungshof wiederholte deshalb seine Forderung nach einer Reform im Jahr 2022.⁵² Dabei empfahl er, den gesamten Katalog der Steuerermäßigungen zu überarbeiten. Bei der Beratung des Berichts im Finanzausschuss bestand fraktionsübergreifend Einigkeit, dass eine Reform notwendig ist. Das BMF sah jedoch aus ökonomischen

⁵⁰ Im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁵¹ Bericht nach § 99 BHO über den ermäßigten Umsatzsteuersatz – Vorschläge für eine künftige Ausgestaltung der Steuerermäßigung vom 28. Juni 2010, Bundestagsdrucksache 17/2290 (neu), im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

⁵² Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 13. Dezember 2022, „Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes lange überfällig“, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.

mischen und gesellschaftlichen Gründen von einer Reform ab, obwohl es aus steuerfachlicher Sicht einen Reformbedarf bejahte. Der Bundesrechnungshof bemängelte, dass das BMF den Finanzausschuss in diese politische Bewertung nicht einbezogen hatte.⁵³ Eine grundlegende Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes steht weiterhin aus.

Korn

Dr. Dingendorf

Beglaubigt: Korthaus, Amtsinspektorin

Wegen elektronischer Bearbeitung ohne Unterschrift und Dienstsiegelabdruck.

⁵³ Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 88 Absatz 2 BHO an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages vom 24. Mai 2024, „Maßnahmen des Bundesministeriums der Finanzen zur Reform des ermäßigten Umsatzsteuersatzes – BMF beteiligt den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages nicht an der politischen Bewertung der Reform“, im Internet unter: www.bundesrechnungshof.de unter der Rubrik Veröffentlichungen.