

# **Wachstumschancengesetz**

## **EY-Stellungnahme**

Stand: Referentenentwurf vom 14.07.2023



**Building a better  
working world**

## 1. Inhaltsverzeichnis

---

|     |   |    |
|-----|---|----|
| 1.  | Executive Summary .....   | 2  |
| 2.  | Nachspaltungsveräußerungssperre.....                            | 4  |
| 2.1 | § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.....                                  | 4  |
| 2.2 | § 15 Abs. 2 Satz 4 und 5 UmwStG.....                            | 5  |
| 2.3 | Rückwirkung .....   | 5  |
| 3.  | Thesaurierungsbegünstigung.....                                 | 6  |
| 4.  | Optionsmodell nach § 1a KStG .....                              | 7  |
| 5.  | Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG) .....                       | 8  |
| 5.1 | Abschaffung Konzernklausel und Eigenkapital-Escape .....        | 8  |
| 5.2 | Anti-Fragmentierungsregel (§ 4h Abs. 2 EStG-E).....             | 9  |
| 5.3 | Spezielle Anwendungsregelung .....                              | 10 |
| 6.  | Einführung Zinshöhenschranke (§ 4I EStG-E).....                 | 11 |
| 6.1 | Weitere Abzugsbeschränkungsnorm .....                           | 11 |
| 6.2 | Verstoß gegen das Nettoprinzip .....                            | 11 |
| 6.3 | Standortpolitische Aspekte .....                                | 11 |
| 6.4 | Fremdvergleichsgrundsatz .....                                  | 12 |
| 6.5 | Entlastungsmöglichkeit .....                                    | 12 |
| 6.6 | Gegenbeweis .....   | 13 |
| 6.7 | Spezielle Anwendungsregelung .....                              | 13 |
| 7.  | Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen ..... | 14 |
| 8.  | Einführung der eRechnung .....                                  | 16 |
| 8.1 | Europäische Norm .....  | 16 |
| 8.2 | Opt-out Klausel.....  | 16 |
| 8.3 | Leistungsempfänger .....  | 16 |
| 8.4 | Übergangsregelung.....  | 16 |
| 8.5 | Änderungen der UStDV .....                                      | 16 |
| 8.6 | Zukünftiges Meldesystem .....                                   | 17 |

## 1. Executive Summary

---

Der am 14.07.2023 veröffentlichte Referentenentwurf eines Wachstumschancengesetzes (WtChancenG) soll mehrere Projekte aus dem Koalitionsvertrag im Bereich der Unternehmensbesteuerung umsetzen, von denen einige zuletzt für ein sog. „Steuerfairnessgesetz“ im Gespräch waren. Hinzu kommen ergänzende, seit Anfang 2023 seitens des BMF diskutierte Entlastungsmaßnahmen.

Das WtChancenG enthält eine Reihe von sehr begrüßenswerten Maßnahmen, wie z.B. im Bereich der Verlustverrechnung, zur Fortentwicklung der Besteuerung von Personengesellschaften in Richtung Rechtsformneutralität, zur Förderung von Investitionen sowie von Forschung und Entwicklung und die Anhebung einer Reihe von Freibeträgen und Freigrenzen, z.B. die Anhebung des Freibetrags bei Betriebsveranstaltungen auf 150 Euro sowie die Erhöhung der Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte auf 1.000 Euro. In der Gesamtschau mit den im kürzlich veröffentlichten Referentenentwurf eines Mindestbesteuerungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes enthaltenen Begleitmaßnahmen ergibt sich ein spürbares Entlastungspaket, das die steuerliche

Situation von Unternehmen in Deutschland verbessert und damit zusätzliche Investitionen und Wachstum auslösen kann.

Daneben enthält der Entwurf des WtChancenG allerdings auch eine Reihe von Gegenfinanzierungsmaßnahmen, welche die Gesamtwirkung des Gesetzes teilweise konterkarieren und isoliert betrachtet gerade keine „Wachstumschance“ darstellen, sondern für die Unternehmen hohe Bürokratiekosten und Steuerzahlungen nach sich ziehen können.

Aufgrund der für einen so umfangreichen Gesetzentwurf relativ kurzen Stellungnahmefrist konzentrieren wir uns in dieser Stellungnahme auf die aus unserer Sicht wesentlichen Kritikpunkte. Sollte es im weiteren Verfahren gelingen, an diesen Stellen substanzell nachzubessern, würde dies den erhofften Wachstumsimpuls des Gesetzes deutlich stärker ausfallen lassen.

► Bei der Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG) sollte von der Streichung von Konzernklausel und Escape-Klausel für Eigenkapital abgesehen werden. Die Umwandlung der Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro in einen Freibetrag ist positiv. Die Angabe im Finanztabellau scheint fragwürdig, dass mit der in der Gesamtschau vorgesehenen deutlichen Verschärfung der

Regelung im Saldo Steuerentlastungen einhergehen sollen.

- ▶ Auf die Einführung einer Zinshöhenschranke (§ 41 EStG-E) sollte verzichtet werden.
- ▶ Die vorgesehene Nichtanwendungsgesetzgebung zur sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG) in Reaktion auf die in 2021 ergangene BFH-Rechtsprechung ist verfehlt. Im Gegenteil, die BFH-Rechtsprechung sollte von der Finanzverwaltung anerkannt werden.
- ▶ Eine Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen ist als ineffektive und bürokratische Belastung für Wirtschaft und Verwaltung abzulehnen.
- ▶ Im Rahmen der Einführung der eRechnung sollte eine detaillierte Ausgestaltung des bundeseinheitlichen Meldesystems und die Anforderungen an die e-Rechnung umgehend bearbeitet werden. Zudem sollte die Regelung bezüglich der Übergangsphase überarbeitet werden und Ausnahmen eingeführt werden.

## 2. Nachspaltungsveräußerungssperre

### 2.1 § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG

§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E sieht erstmals eine Legaldefinition der „außenstehenden Person“ i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG vor. Danach sollen als außenstehende Personen alle Personen gelten, „die nicht ununterbrochen fünf Jahre vor der Spaltung an der übertragenden Körperschaft beteiligt waren“. Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass diese Regelung darauf abziele, Umgehungsmöglichkeiten auszuschließen.

Die derzeit gewählte Legaldefinition hat nach unserer Auffassung eine ungerechtfertigte, überschießende Wirkung, da sie verkennt, dass auch nach der in der Gesetzesbegründung selbst<sup>1</sup> sowie in Rz. 15.26 des UmwSt-Erlasses<sup>2</sup> zum Ausdruck gebrachten Auffassung der Finanzverwaltung Abspaltungen innerhalb verbundener Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB ebenso wie Anteilsveräußerungen innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises keine schädlichen Veräußerungen i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG darstellen sollen.

Durch die gewählte Legaldefinition, nach der ein übernehmender Rechtsträger aber nur dann nicht als außenstehende, dritte Person qualifiziert, wenn er bereits am übertragenden Rechtsträger beteiligt ist/war, wären aber

- a) selbst Seitwärtsabspaltungen nicht mehr möglich (da sodann keine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger bestünde und der übernehmende Rechtsträger immer eine „außenstehende Person“ wäre) und
- b) weitere konzerninterne Veräußerungen oder Folgeumwandlungen stets schädlich.

Das bedeutet, es wären nur noch „Aufwärts“-Abspaltungen möglich (sofern die 5-Jahresfrist erfüllt ist), da nur in diesen Fällen die Übernehmerin eine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger innehält.

Wir bezweifeln, dass dies gesetzgeberseitig gewünscht sein kann. Vielmehr könnte die Legaldefinition der „ausstehenden Person“ ggfs. dergestalt angepasst werden, dass nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG als „nicht-außenstehende Personen“ aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden. Ein Abstellen auf nahestehende Personen nach § 1 Abs. 2 AStG hätte u.E. den Charme, dass gar keine neue Legaldefinition der „außenstehenden Person“ benötigt werden würde,

sondern im Umkehrschluss zur bereits bestehenden Legaldefinition, die von der Rechtsprechung und Praxis bereits anerkannt ist, alldiejenigen Personen „außenstehende Dritte“ sind, wenn sie nicht als nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG qualifizieren. Alternativ möchten wir anregen, dass verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich ausgenommen werden, wenn an dem bisherigen in der Praxis bekannten Wording, verankert durch die Regelung in Rz. 15.26 des UmwSt-Erlasses, festgehalten werden soll.

Hierbei müsste des Weiteren noch die Thematik „Trennung von Gesellschafterstämmen“ im Blick behalten werden. In diesen Fällen darf es u.E. wiederum nicht erforderlich sein, dass sich übernehmender und übertragender Rechtsträger nach Vollzug der Abspaltung noch nahestehen und/oder verbunden sind. Dies könnte man aber ggfs. dadurch lösen, dass der geltende Satz 5 der Norm dahingehend ergänzt wird, dass dieser ungeachtet der vorstehenden Legaldefinition anzuwenden ist (d.h. in diesen Fällen tatsächlich nur auf die 5-Jahresfrist abgestellt wird). Oder man formuliert die Legaldefinition so, dass ein Nahestehen entweder vor (im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen) oder nach der Abspaltung (bspw. im Fall von Seitwärtsabspaltungen) ausreichend ist.

Allerdings würde sich damit nur die Thematik lösen lassen, dass verbundene, nahestehende Personen nicht als „außenstehend“ qualifizieren. Das weiter in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E vorgesehene Tatbestandsmerkmal „ununterbrochen 5 Jahre vor Spaltung Beteiligtsein“ würde darüber hinaus weiterhin Abspaltungen behindern, die grundsätzlich vom Gesetzeszweck bedeckt sind. So wären bspw. weiterhin Abspaltungen zur Neugründung, das heißt dass der übernehmende Rechtsträger erst infolge bzw. durch die Abspaltung entsteht, nicht zum Buchwert zulässig, da dieser bereits rein zeitlich gar keine Beteiligung am übertragenden Rechtsträger innehaben konnte.

Ebenfalls problematisch ist die 5-Jahresfrist bei börsennotierten Gesellschaften mit hohem Streubesitzanteil. Hier besteht bereits nach geltender Rechtslage ein Problem, wenn es um das Nachhalten der Fristen nach der Abspaltung, d.h. die Nachspaltungsveräußerungssperre geht (siehe dazu nachfolgend). Wenn auch die neue Legaldefinition auf eine zeitliche Frist abstellt, würden sich in diesen Konstellationen bereits vorgelagert bei der Bestimmung der „außenstehenden Personen“ Probleme ergeben.

<sup>1</sup> So wird in der Begründung ausgeführt, dass „die Veräußerung von Unternehmensteilen an außenstehende Dritte damit gerade nicht gemeint“ sei, vgl. Ref-E v. 14.07.2023, S. 161, im Umkehrschluss der Gesetzgeber also solche verhindern möchte.

<sup>2</sup> BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001 BStBl 2011 I S. 1314.

Im Ergebnis zeigt sich, dass grundsätzlich eine Einzelfallbetrachtung erforderlich wäre, um buchwertneutrale, sinnvolle und ökonomisch begründete Abspaltung nicht durch eine überschießende Legaldefinition und unbegründete Missbrauchsvermutungen zu behindern. Um möglichst viele Abspaltungsfälle zu treffen, könnte ggfs. am ehesten in Erwägung gezogen werden, in § 15 Abs. 2 UmwStG zu inkludieren, dass außenstehende, dritte Personen nicht solche sind, die vor oder nach der Abspaltung nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sind, während gleichzeitig auf eine zeitliche Mindestbeteiligungsdauer verzichtet wird.

**Petitum:** Die Legaldefinition der „außenstehenden Person“ in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG-E sollte grundlegend angepasst werden. Bspw. könnte klargestellt werden, dass außenstehende, dritte Personen nur solche sind, die nicht nahestehend i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG sind. Dabei sollte ein Nahestehend vor oder nach der Abspaltung ausreichend sein und keine zeitliche Mindestbeteiligungsdauer erforderlich sein.

## 2.2 § 15 Abs. 2 Satz 4 und 5 UmwStG

Nach Jahren der bestehenden Rechtsunsicherheit darüber, wie der aktuelle Gesetzestext in § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG zu lesen und zu verstehen ist, war es höchst erfreulich, dass der BFH mit Urteil vom 11.08.2021, I R 39/18, herausgestellt hat, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich hat, sondern zusammen mit § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eine einheitliche Missbrauchsvermeidungsregelung bildet.

Ungeachtet des Umstands, dass es höchst unerfreulich wäre, wenn der Gesetzgeber nun mit einer Nichtanwendungs-Gesetzgebung, die Rechtssicherheit 1,5 Jahre nach Veröffentlichung der Rechtsprechung wieder zerstört und darüber hinaus keine Rücksicht auf entsprechende Disponierungen durch die Steuerpflichtigen nimmt (s. nachfolgend zur Anwendungsregelung), ist hierzu anzumerken, dass der neue Gesetzestext u.E. nur schwer verständlich ist und erneut Anwendungsfragen aufwirft.

Zum einen geht dies u.E. nicht mit dem Ziel einer rechtssicher ausgestalteten Steuergesetzgebung einher, noch wird das Ziel erfüllt, die umwandlungssteuerrechtlich relevanten Maßnahmen zu nutzen, um die steuerlichen Standortbedingungen zu verbessern und damit dringend benötigte Investitionen zu unterstützen. Nach unserer Auffassung sollte vielmehr eine Verschlechterung der steuerlichen Rahmenbedingungen für Transaktionen und Investitionen verhindert werden.

Hinzukommt, dass nach wie vor nicht das in der Praxis vorherrschende Problem angegangen wird, dass auch im Bereich von börsennotierten Gesellschaften rechtsicher gespalten werden kann. Denn die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre nach § 15 Abs. 2 Sätze 3, 4 UmwStG führt in der Praxis dazu, dass börsennotierte Gesellschaften bei hohem Streubesitzanteil rechtssicher kaum spaltbar sind. Dies ist dem geschuldet, dass das Nachhalten von Nachbesitzzeiten angesichts eines stetigen Umschlags der Aktien an der Börse in der praktischen Umsetzung kaum möglich ist.

Diesem Problem könnte mit einer Art Börsenklausel, wie sie bspw. i.R. von § 1 Abs. 2c GrEStG besteht, begegnet werden. Nach der grunderwerbsteuerlichen Börsenklausel werden an nach dem WpHG zugelassenen Börsen und äquivalenten Börsen gelistete und gehandelte Aktien für die 90 %-Schwelle sowohl für Kapitalgesellschaften als auch für Personengesellschaften (bei mittelbaren Anteilsbewegungen) nicht berücksichtigt (§ 1 Abs. 2c GrEStG). Eine vergleichbare Regelung in § 15 Abs. 2 UmwStG könnte es zulassen, dass börsenlistete und gehandelte Aktien nicht in die Berechnung der 20 %-Grenze einbezogen werden müssen.

**Petitum:** Um auch börsennotierte Gesellschaften eine praxistaugliche, steuerneutrale Abspaltung i.S.v. § 15 UmwStG zu ermöglichen, sollte bei fehlender Missbrauchsabsicht über die Einführung einer Art Börsenklausel in § 15 UmwStG nachgedacht werden.

## 2.3 Rückwirkung

Nach § 27 Abs. 19 UmwStG-E soll § 15 Absatz 2 UmwStG-E erstmals auf Spaltungen anzuwenden sein, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem Tag der Veröffentlichung des Referentenentwurfs erfolgt.

Damit bezieht der Entwurf die Erstanwendung der Änderung in § 15 Absatz 2 UmwStG-E auf den Zeitpunkt der Veröffentlichung des Referentenentwurfs. Aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ergibt sich jedoch, dass für die Frage des Vertrauenschutzes grundsätzlich die öffentliche Bekanntgabe der Neuregelung bzw. Gesetzesänderung eine entscheidende Rolle spielt. So hat die Rechtsprechung – jedenfalls in Bezug auf unechte Rückwirkungen – den Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs als vertrauenserstörend herangezogen (d.h. Zuleitung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum Bundesrat<sup>3</sup> bzw. Einbringung des Gesetzentwurfs durch ein Initiativberechtigtes Organ in den Bundestag<sup>4</sup>).

<sup>3</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.04.2018, 1 BvR 1236/11 (152).

<sup>4</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.10.2012, 1 BvL 6/07. BVerfG, Urteil v. 06.12.2016, u.a. 1 BvR 2821/11 (377); BVerfG, Beschl. v. 25.03.2021, 2 BvL 1/11.

Im Umkehrschluss wäre eine steuerlich rückwirkende Gesetzesänderung erst ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs nicht zu beanstanden. Die jetzige Anwendungsregelung ist u.E. damit verfassungsrechtlich unzulässig.

Darüber hinaus möchten wir auf das in der Praxis vorherrschende Problem hinweisen, dass die Finanzämter nach Ergehen der BFH-Rechtsprechung vor 1,5 Jahren entsprechende verbindliche Auskünfte erteilt haben, in denen die Finanzverwaltung also i.S.d. Rechtsprechung die Nachspaltungsveräußerungssperre nach § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG auslegt. Die Steuerpflichtigen haben diesbezüglich in einer großen Zahl von Fällen, die in den kommenden Monaten noch deutlich wachsen wird, da Spaltungen ein sehr häufig eingesetztes Instrument sind, entsprechend disponiert. Durch eine rückwirkende Gesetzesänderung würde damit das Vertrauen der Steuerpflichtigen in eine rechtssichere Umsetzung von geplanten Abspaltungen auf Basis von verbindlichen Auskünften der Finanzverwaltung, wie auch der geltenden BFH-Rechtsprechung gleich doppelt zerstört werden.

Es erschließt sich uns insoweit nicht, weshalb nicht zu einem früheren Zeitpunkt bspw. i.R. des JStG 2022 auf die Rechtsprechung reagiert wurde, sondern im Gegensatz dazu noch zur nun beabsichtigten Gesetzesänderung noch gegenteilige verbindliche Auskünfte erteilt wurden. Auch aus allgemeinen rechtspolitischen Erwägungen bitten wir, generell von einer rückwirkenden Anwendungsregelung abzusehen. Die verursachte Rechtsunsicherheit und auch Lähmung wirtschaftlicher Aktivität bedeutet einen relevanten Schaden, der nicht durch geringfügige Steuermehreinnahmen zu rechtfertigen ist.

**Petitum: Auf die Einführung einer rückwirkenden Anwendungsregelung bezüglich § 15 Abs. 2 UmwStG-E sollte verzichtet werden und § 27 Abs. 19 UmwStG-E dahingehend geändert werden, dass die Änderungen erst mit Wirkung ab dem VZ 2024 in Kraft treten.**

### 3. Thesaurierungsbegünstigung

Die vorgeschlagenen Änderungen bei § 34a EStG sind weitestgehend zu begrüßen. Insbesondere, dass die Verwendungsreihenfolge verbessert, das Thesaurierungs volumen erhöht und die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden können soll. Natürlich wären aus Sicht der Praxis auch noch weitergehende Erleichterungen wünschenswert, um die Thesaurierungs begünstigung attraktiver zu gestalten, bspw.:

- Anpassung des Steuersatzes auf einbehaltene Gewinne an den Körperschaftsteuersatz von 15 %. Im Gegenzug wäre die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer zu modifizieren.

- Eine noch umfassendere Gleichbehandlung gegenüber Kapitalgesellschaften und deren Gesellschaftern könnte durch die Einführung eines einkommensteuerlichen Schachtelprivilegs analog zu § 8b KStG und einer Option zum Teileinkünfteverfahren für nachversteuerungspflichtige Entnahmen aus der Personengesellschaft erreicht werden.

Allerdings halten wir die Einführung des zusätzlichen Falls der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 8 Satz 2 Nr. 2 EStG-E insoweit für problematisch, wie künftig nach dem Wortlaut der Norm nicht danach differenziert werden soll, wer übertragender Rechtsträger ist, d.h. um wessen „Teilbetrieb“ oder „Teil-Mitunternehmeranteil“ es sich handelt. Nach § 34a Abs. 8 Satz 2 Nr. 2 EStG-E ist eine anteilige Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nämlich „in den Fällen der Einbringung eines Teilbetriebs oder eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft“ durchzuführen. Danach könnte nach dem Wortlaut bspw. auch die Übertragung eines Teilbetriebs der Personengesellschaft in eine Tochterkapitalgesellschaft eine Nachversteuerung auslösen. Obgleich sich auf Ebene der Mitunternehmer der übertragenden Personengesellschaft vermögensmäßig nichts ändert (insbesondere nicht am nicht-entnommenen Gewinn aus dem Mitunternehmeranteil). Vielmehr bleiben in diesen Fällen die als Gegenleistung für die Übertragung erhaltenen Anteile im Betriebsvermögen der übertragenden Personengesellschaft weiterhin enthalten und damit steuerverhaftet.

#### Beispiel:

Eine Personengesellschaft überträgt einen Teilbetrieb auf ihre Tochterkapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG. Infolgedessen kann sich das Kapitalkonto der Personengesellschaft erhöhen, wenn zum gemeinen Wert oder einem Zwischenwert eingebbracht wird. Der insoweit entstehende Gewinn kann auch thesauriert und muss nicht zwangsläufig entnommen werden. Im Falle einer Buchwertübertragung ergibt sich keine Änderung.

Nach dem Wortlaut des neuen § 34a Abs. 8 Satz 2 EStG-E könnte dieser Vorgang dazu führen, dass eine quottale Nachversteuerung nach Maßgabe des Verhältnisses des gesamten Kapitalkontos zum veräußerten Teil des Kapitals durchzuführen ist, d.h. die Mitunternehmer der übertragenden Oberpersonengesellschaft thesaurierte Gewinne nachversteuern müssten. Auch im Rahmen der Gesetzesbegründung wird an dieser Stelle nicht der Fall angesprochen, indem sich das Kapitalkonto der übertragenden Mitunternehmerschaft aufgrund einer Übertragung auf eine Tochtergesellschaft erhöht.

Nach unserer Auffassung kann dies allerdings nicht vom Gesetzeszweck gedeckt sein, da insbesondere auf Ebene der Mitunternehmer der thesaurierenden Ober-

personengesellschaft kein Wechsel des Besteuerungsregimes hinsichtlich des übertragenen Vermögens ausgelöst wird.

**Petitum: Die Regelung des § 34a Abs. 8 Satz 2 EStG-E sollte dergestalt angepasst, dass ein Ausnahmetbestand geschaffen wird - es also zu keiner Nachversteuerung kommt -, für Fälle in denen die für die Vermögensübertragung erhaltenen Anteile im Betriebsvermögen der übertragenden Personengesellschaft bzw. Einzelunternehmen weiterhin enthalten sind. Zudem sollte der Wortlaut klargestellt werden, dass es sich bei „der Einbringung eines Teilbetriebs“ um einen Teilbetrieb eines Betriebs (Einzelunternehmen) handeln soll und nicht um einen Teilbetrieb einer Mitunternehmerschaft.**

Darüber hinaus möchten wir in diesem Zusammenhang generell anmerken, dass die derzeitige Regelung des § 34a Abs. 6 EStG wirtschaftlich sinnvolle Umwandlungen und Umstrukturierungen unnötig behindert. So lösen bspw. die Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 UmwStG oder ein Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG aus - und das ungeachtet dessen, ob die Einbringung oder der Formwechsel einkommens- und steuerneutral unter Buchwertfortführung erfolgt. In der Folge nutzen Unternehmen § 34a EStG schon deshalb nicht, da absehbare Umwandlungsvorgänge unweigerlich die Nachversteuerung auslösen.

Dies könnte durch eine vollständige Neufassung von § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG vermieden werden. In allen Fällen von Einbringungen und Formwechseln (inkl. Formwechsel i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) wäre eine Nachversteuerung über den Realisationstatbestand „Ausschüttung aus dem Einlagekonto“ sicherzustellen. Diese Neufassung müsste um den alternativen Realisationstatbestand „Veräußerung/Auflösung der Kapitalgesellschaft bzw. optierten Personengesellschaft“ ergänzt werden. Alternativ könnte die Nachversteuerung durch die Bildung eines steuerlichen Merkpostens bedacht werden.

**Petitum: Anpassung des Nachversteuerungstatbestands in § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG, damit in bestimmten Fällen der Einbringung oder des Formwechsels (inkl. des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG) erst im Zeitpunkt der Ausschüttung aus den Einlagekonten der aufnehmenden Gesellschaften eine Nachversteuerung vorzunehmen ist.**

## 4. Optionsmodell nach § 1a KStG

Wie auch bei der Thesaurierungsbegünstigung sind die vorgeschlagenen Änderungen im Rahmen von § 1a KStG zu begrüßen, um das Optionsmodell attraktiver zu machen.

Im Hinblick auf die vorstehend genannte und ohnehin zu reformierende Thesaurierungsbegünstigung möchten wir hinsichtlich der mit dem Übergang zur Körperschaftbesteuerung verbundenen zwingenden Aufdeckung (und sofortigen Nachversteuerung) des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG eine Abmilderung für die Steuerpflichtigen anregen. Wir möchten anregen, dass die nicht entnommenen Gewinne/Gewinnrücklagen bzw. der nachversteuerungspflichtige Betrag nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG erst in dem Zeitpunkt nachversteuert wird, wenn das steuerliche Einlagekonto der optierten Gesellschaft ausgeschüttet wird. Insoweit käme es nicht zu einer sofortigen Nachversteuerung, die ansonsten einen echten (finanziellen) Nachteil und damit ggf. „Showstopper“ für die Optionsausübung bedeuten würde. Da es sich vorliegend um einen fiktiven Formwechsel handelt, ist es u.E. von Seiten des Gesetzgebers gut vertretbar, insoweit eine Abweichung in den Rechtsfolgen zuzulassen.

**Petitum: Eine Sofortversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG könnte durch eine gesetzliche Anpassung des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG vermieden werden, wonach Fälle des fiktiven Formwechsels ausdrücklich aus dem Nachversteuerungstatbestand des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG ausgenommen werden.**

**Zudem könnte dann die Norm des § 34a Abs. 6 EStG um eine zusätzliche Nummer ergänzt werden, die eine Nachversteuerung im Zeitpunkt der Ausschüttung des steuerlichen Einlagekontos der nach § 1a KStG-E optierten Gesellschaft vorschreibt.**

Weiter ist erfreulich, dass nun ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft mit der Möglichkeit einer Option nach § 1a KStG verbunden werden soll (§ 1a Abs. 1 Satz 7 KStG-E). Für die umwandlungssteuerrechtliche Behandlung möchten wir insoweit anregen, dass hinter § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG ein Satz 8 ergänzt wird, der für dieser Fälle regelt, dass die Umwandlung einer Körperschaft in eine optierende Gesellschaft i.S. des Umwandlungssteuergesetzes als Umwandlung einer Körperschaft in eine Kapitalgesellschaft gilt.

**Petitum: Für die Fälle, in denen ein Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft direkt mit einem Antrag auf Option nach § 1a KStG verbunden wird, sollte ein neuer § 1a Abs. 4 Satz 8 KStG regeln, dass die Umwandlung einer Körperschaft in eine optierende Gesellschaft i.S. des Umwandlungssteuergesetzes als Umwandlung einer Körperschaft in eine Kapitalgesellschaft gilt.**

## 5. Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG)

### 5.1 Abschaffung Konzernklausel und Eigenkapital-Escape

Mit der Einführung der Zinsschranke des § 4h EStG mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I 2007, S. 1912) beabsichtigte der Gesetzgeber das inländische Steuersubstrat zu sichern. Die gewinnabhängige Abzugsbeschränkung solle für einen Konzern ein Anreiz sein, Gewinne ins Inland zu verlagern, da so die Abzugsmöglichkeiten für Fremdfinanzierungsaufwand verbessert werden können.<sup>5</sup> Im Ergebnis soll die Zinsschranke somit als Missbrauchsvorschrift die unerwünschte Gewinnverlagerung ins Ausland verhindern und somit nur in Fällen, in denen eine Gefahr der Abwanderung deutsches Steuersubstrat besteht, zum Tragen kommen.

Daher wurden neben der Einführung einer Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro mit der sog. Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG) und mit dem sog. Eigenkapital-Escape (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG) Ausnahmen von der Abzugsbeschränkung gesetzlich verankert. Danach findet die Zinsschranke zum einen dann keine Anwendung, wenn der Betrieb nicht oder nur anteilmäßig zu einem Konzern gehört (Konzernklausel). Zum andern sind Zinsaufwendungen vollständig abziehbar, wenn der Betrieb zu einem Konzern gehört und seine Eigenkapitalquote, das Verhältnis des Eigenkapitals zur Bilanzsumme, am Schluss des vorangegangenen Abschlussstichtags gleich hoch oder höher ist als die des Konzerns (Eigenkapital-Escape).

Der derzeitige Gesetzentwurf eines WtChancenG sieht nun eine Streichung der bisherigen Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b) EStG) sowie des Eigenkapital-Escapes (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) EStG) vor. Laut Gesetzesbegründung können diese beiden Ausnahmeverordnungen vor dem Hintergrund des Art. 4 der ATAD-Richtlinie nicht aufrechterhalten werden.

Allerdings sieht auch Art. 4 der ATAD-Richtlinie Ausnahmeverordnungen vor und ist nicht als vollständige Zinsabzugsvorschrift ausgestaltet. Die Zinsschranke i.S.d. ATAD ist als Missbrauchsvorschrift ausgestaltet und soll Gestaltungen entgegenwirken, die darauf abzielen, überhöhte Zinsen in Niedrigsteuergebiete - allen voran in Drittstaaten - zu zahlen, um die Steuerbemessungsgrundlage der gesamten Gruppe im EU-Raum zu minimieren.<sup>6</sup> Dementsprechend verfolgt die Zinsschranke i.S.d. ATAD nicht das Ziel, den Zinsaufwand

generell zu versagen und enthält insofern nach dem Vorbild der deutschen Zinsschrankenregelung Ausnahmeverordnungen.

Gem. Art. 4 Abs. 3 Satz 1 lit. a) ATAD-Richtlinie wird ein Freibetrag i.H.v. 3 Mio. Euro gewährt. Ebenso sieht die ATAD die Nichtanwendung der Zinsschranke vor, wenn es sich bei dem Unternehmen um ein Stand-alone-Unternehmen handelt (Art. 4 Abs. 3 Satz 1 lit. b) ATAD-Richtlinie). Auch sieht die ATAD den vollständigen Zinsabzug für Konzerne vor, wenn das einem Konsolidierungskreis angehörige Unternehmen nachweisen kann, dass seine Eigenkapitalquote mindestens so hoch ist wie die Eigenkapitalquote der konsolidierten Unternehmensgruppe (mit 2 %-Punkten Toleranz). Alternativ hierzu sieht die ATAD eine sog. Konzernsteuerquotenklausel vor, die den Abzug eines höheren Betrags als Art. 4 Abs. 1 ATAD-Richtlinie an überschüssigen Fremdkapitalkosten gewährt, auf Basis der zu Rechnungszwecken konsolidierten Gruppe (2-stufige Ermittlung, Art. 4 Abs. 5 lit. b ATAD-Richtlinie). Durch die beiden letzteren Regelungen, die auch parallel angewendet werden können, soll eine übermäßig starke Belastung der Zinsschranke auf (fremd-)finanzierungsintensive Konzerne vermieden werden, wie es bspw. in der Immobilienbranche üblich ist.<sup>7</sup>

Die Immobilienbranche ist stark fremdkapitalabhängig, verfügt über hohe Investitionsvolumina und ist damit sehr sensibel für Beschränkungen beim Zinsabzug. Lange Investitionszeiträume erfordern Planungssicherheit, da auf gesetzliche Änderungen nicht oder nur unzureichend reagiert werden kann. Vor dem Hintergrund steigender Zinsen, steigender Kosten, einem darniederliegenden Wohnungsbausektor und den anhaltenden Bemühungen um eine klimaneutrale Immobilienwirtschaft mit zusätzlichem, hohen Investitionsbedarf stellt die geplante weitere Einschränkung des Zinsabzugs eine zusätzliche Belastung dar.

Im typischen Lebenszyklus einer Immobilieninvestition bestünde mit der geplanten Neuregelung in der Bau- und Entwicklungsphase mangels positivem EBITDA kaum noch Raum für einen Zinsabzug. Ein daraus resultierender Zinsvortrag wäre in der nachfolgenden Halteperiode nur dann nutzbar, wenn kontinuierlich ein überdurchschnittliches EBITDA erzielt wird, was in der aktuellen Marktsituation kaum realistisch erscheint.

Darüber hinaus ist zu befürchten, dass der wirtschaftliche Anreiz zur Sanierung von Bestandsgebäuden bzw. zur Planung von ESG-konformen Neubauten verloren geht, da neben den ohnehin sehr hohen Investitionskosten eine zusätzliche steuerliche Belastung zu erwarten

<sup>5</sup> Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 47.

<sup>6</sup> Vgl. Europäische Kommission v. 28.1.2016 (Vorschlag für eine Richtlinie des Rates v. 28.1.2016, COM/2016/026 final - 2016/011 (CNS)), S. 8.

<sup>7</sup> Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, § 4 Rn. 162.

ist. Dies könnte dazu führen, dass wirtschaftlich vernünftige Entscheidungen „bestraft“ werden, anstatt den Umbau zu einer nachhaltigeren Wirtschaft zu unterstützen.

Der Verweis auf die ATAD-Richtlinie rechtfertigt also keine Streichung der Konzern- und Eigenkapital-Escape-Klausel. Da die Ausnahmeverordnungen in ihrer Grundkonzeption den bereits bestehenden deutschen Regelungen des § 4h EStG sehr stark ähneln, ergibt sich aufgrund der ATAD-Richtlinie, wenn überhaupt lediglich punktueller Anpassungsbedarf.<sup>8</sup> Ein solcher sollte jedoch auch in einer tatsächlichen Anpassung der bestehenden Normen und nicht in einer vollständigen Streichung bestehen. Hierbei kommt auch das Argument laut der Gesetzesbegründung nicht zum Tragen, dass eine Evaluierung der Zinsschranke gezeigt hat, dass nur sehr wenige der potenziell von der Zinsschranke betroffenen Steuerpflichtigen den Eigenkapital-Escape tatsächlich genutzt haben. Dieser Befund dürfte stattdessen darauf zurückzuführen sein, dass das vergangene Jahrzehnt durch Niedrig- bzw. Nullzinsen geprägt war. Dieses Zinsniveau gehört mittlerweile erkennbar der Vergangenheit an, so dass die Ergebnisse der Evaluierung der Zinsschranke kaum als Argument für eine Streichung der Ausnahmeverordnungen taugen. Im Übrigen hätte der seltenen Nutzung des Eigenkapital-Escape seinerzeit durch eine praxisfreundlichere Ausgestaltung besser begegnet werden können. Das Ergebnis der Evaluierung sollte somit vielmehr der Anlass sein, die Vorschrift unter Berücksichtigung der Vorgaben der ATAD-Richtlinie dahingehend attraktiver auszustalten, dass sich der Anreiz der Eigenkapitalfinanzierung und der beabsichtigte Lenkungszweck der Norm erhöht, ohne den Steuerpflichtigen in seiner Finanzierungsfreiheit einzuschränken.

Darüber hinaus verändert sich durch die Streichung der Ausnahmeverordnungen der Charakter der Norm des § 4h EStG in seinen Grundzügen und würde mit der vorgesehenen Gesetzesanpassung eine vollständige Abzugsbeschränkung für Zinsaufwendungen darstellen. Zudem würde § 4h EStG in der geplanten Fassung gegen die Finanzierungsfreiheit verstößen. Vor dem Hintergrund, dass die Norm des § 4h EStG ohnehin bereits in ihrer derzeitigen Ausgestaltung einschließlich der Ausnahmeverordnungen erheblichen verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist<sup>9</sup>, würde eine Streichung der Konzernklausel und des Eigenkapital-Escape diese verfassungsrechtlichen Bedenken weiter verschärfen.

Darüber hinaus scheint die Angabe im Finanztableau des Referentenentwurfs fragwürdig, dass mit der Reform der Zinsschranke, die sich insgesamt als deutliche

Verschärfung darstellt, im Saldo Steuerentlastungen einhergehen sollen.

*Petitum: Die Konzernklausel nach § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b EStG sowie der Eigenkapital-Escape nach § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c EStG sollen nicht ersetztlos gestrichen werden. In Anbetracht des Sinns und Zwecks der Vorschrift sowie vor dem Hintergrund etwaiger verfassungsrechtlicher Bedenken und unter Berücksichtigung der Vorgaben der ATAD-Richtlinie bedarf es einer Escape-Regelung. Sofern der Gesetzgeber Anpassungsbedarf identifiziert, sollte eine Anpassung der Escape-Regelung an die Vorgaben der ATAD erfolgen.*

## 5.2 Anti-Fragmentierungsregel (§ 4h Abs. 2 EStG-E)

Gleichartige Betriebe, die unter der einheitlichen Leitung einer Person oder Personengruppe stehen oder auf deren Leitung jeweils dieselbe Person oder Personengruppe unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann, gelten für Zwecke des Freibetrags i.H.v. 3 Millionen Euro als ein Betrieb. Der Freibetrag ist somit auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufzuteilen (sog. Anti-Fragmentierungsregel, § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG-E).

Bislang wurde die derzeit noch geltende Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro wegen der Betriebsbezogenheit der Zinsschranke individuell angewendet.<sup>10</sup> Nach der künftigen Ausgestaltung würde der Freibetrag i.H.v. 3 Millionen Euro im Falle der Gleichartigkeit von Betrieben nur noch auf den Zusammenschluss dieser gleichartigen Betriebe als ein Betrieb i.S.d. Zinsschranke Anwendung finden. Somit würde sich der Anwendungsbereich des Freibetrags und dessen Entlastungswirkung drastisch verringern. Dies stellt in Anbetracht der vorgesehenen Streichung der Konzernklausel und des Eigenkapital-Escape eine weitere Verschärfung der Norm dar.

Zwar eröffnet die ATAD-Richtlinie Mitgliedstaaten die Möglichkeit (Wahlrecht), eine eingeschränkte Gruppenbetrachtung für Zwecke der Zinsschranke vorzunehmen. Dies umfasst jedoch die gesamte Norm und nicht nur eine Gruppenbetrachtung für Zwecke der Anti-Fragmentierungsregelung.

So heißt es in Art. 4 Abs. 1 lit. b ATAD-Richtlinie: „Für Zwecke dieses Artikels können Mitgliedstaaten auch Folgende als Steuerpflichtige behandeln: ein Unternehmen in einer Gruppe gemäß der Definitionen nach nationalem Steuerrecht, die keine Konsolidierung der Ergebnisse ihrer zu Steuerzwecken vornimmt.“ Sofern Deutschland sich für eine solche Gruppenbetrachtung

<sup>8</sup> Vgl. zu einem möglichen Anpassungsbedarf Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, § 4 Rn. 241f; Rautenstrauch/Suttner, BB 2016, S. 2391.

<sup>9</sup> Vgl. BFH-Beschluss v. 14.10.2015, I R 20/15, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 1/16.

<sup>10</sup> Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, § 4 Rn. 222.

entscheidet, ist somit Steuerpflichtiger i.S.d. der Zinsschranke die gesamte Gruppe, d.h. der Zusammenschluss mehrerer Betriebe als ein Betrieb. Dies muss sich allerdings über die Anti-Fragmentierungsregel hinaus auf die gesamte Vorschrift, somit auch auf die Ermittlung des EBITDA gem. § 4h Abs. 1 EStG erstrecken. Demnach wären die Ergebnisse sämtlicher Gruppenmitglieder zu erfassen.<sup>11</sup>

**Petitum:** *Da die Gruppenbetrachtung gem. Art. 4 Abs. 1 lit. b ATAD-Richtlinie ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten darstellt, sollte auf die Ausübung des Wahlrechts verzichtet und an der derzeitigen Ausgestaltung der Zinsschranke festgehalten werden. Sofern der deutsche Gesetzgeber das Wahlrecht der Gruppenbetrachtung gem. Art. 4 Abs. 1 lit. b ATAD-Richtlinie in Anspruch nehmen möchte, muss dieses allerdings in der gesamten Norm des 4h EStG und damit auch für die Ermittlung des EBITDA Berücksichtigung finden.*

Darüber hinaus handelt es sich bei gleichartigen Betrieben um einen unbestimmten Rechtsbegriff. Laut Begründung soll bereits die Ausübung von gleichartigen Tätigkeiten ausreichend sein. Allerdings bleibt unklar, ob eine Gleichartigkeit bereits bei Tätigkeiten in der gleichen Branche trotz unterschiedlichem Marktprofil oder bei dem gleichen Geschäftszweck (z.B. Produktion, Vertrieb) vorliegen soll. Es darf hierbei zudem nicht verkannt werden, dass in der Unternehmenspraxis die Gründung von gesonderten Gesellschaften, die gleichartige Tätigkeiten ausüben, regelmäßig auf wirtschaftlichen und nicht steuerlichen Gründen beruht. Die Finanzierungsfreiheit darf durch das zusammenfassen gleichartiger Betriebe und den damit einhergehenden negativen Folgen nach der jetzigen Entwurfssatzung der Norm nicht in ihren Grundfesten eingeschränkt werden. Daher bedarf es einer rechtssicheren Definition der Gleichartigkeit und einer Erläuterung, welche Rechtsfolgen aus einer fehlenden Gleichartigkeit zu ziehen sind, sowie der Beantwortung der Frage, welche steuerlichen Konsequenzen es hat, wenn ein Mischkonzern sowohl gleichartige als auch nicht gleichartige Betriebe oder Teilbetriebe in einem oder mehreren Unternehmen (Mitunternehmerschaften / Kapitalgesellschaften) betreibt.

Zwar verweist die Gesetzesbegründung für den Begriff „gleichartig“ auf § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG. Die Norm des § 4 KStG regelt jedoch die Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand. Hiermit sollen Wettbewerbsverzerrungen und Wettbewerbsnachteile der privaten Wirtschaft gegenüber der öffentlichen Hand beseitigt werden. In Anbetracht des Sinns und Zwecks der Norm ist eine Bezugnahme auf den Begriff der Gleichartigkeit in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG für Zwecke der Zinsschranke des § 4h EStG nicht sinnvoll. Es bedarf

vielmehr einer normspezifischen Definition des Begriffs im Rahmen des § 4h EStG. Die Definition sollte zudem in Anbetracht der Rechtssicherheit im Wortlaut des § 4h EStG gesetzlich verankert werden. Ein Hinweis in der Gesetzesbegründung ist nicht ausreichend.

**Petitum:** *Für den Begriff der Gleichartigkeit i.S.d. Zinsschranke bedarf es einer normspezifischen, rechtssicheren gesetzlichen Definition.*

Neben der Gleichartigkeit setzt § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG-E für die Zusammenfassung unter einem Betrieb die einheitliche Leitung der gleichartigen Betriebe unter einer Person oder Personengruppe oder die Ausübung eines beherrschenden Einflusses derselben Person oder Personengruppe voraus.

Weder der Wortlaut als auch die Gesetzesbegründung äußern sich zu dem Begriff der einheitlichen Leitung als auch des beherrschenden Einflusses. Diese unbestimmten Rechtsbegriffe schaffen somit enorme Rechtsunsicherheit. Insbesondere unter welchen Umständen eine einheitliche Leitung vorliegt als auch ab welcher Beteiligungsquote ein beherrschender Einfluss gegeben ist, lässt der Entwurf offen.

Auch ist der Begriff Person oder Personengruppe nicht näher definiert und lässt insofern offen, ob der Begriff Person sowohl natürliche als auch juristische Personen umfasst. Hier ist auch zu beachten, dass eine Personengruppe nur beim zusätzlichen Vorhandensein gleichgerichteter Interessen ein ökonomisch konsistentes Tatbestandsmerkmal abgibt. Dabei kann das Ziel der Erzielung von Gewinnen und Wertsteigerungen noch nicht als gleichgerichtete Interessenlage angesehen werden, denn selbst in diesem Fall können sie intertemporale Präferenzen (kurzfristige Dividenden vs. langfristiges Wachstum) unterscheiden.

**Petitum:** *Zur Schaffung von Rechtssicherheit sollte für den unbestimmten Rechtsbegriff des beherrschenden Einflusses in § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG-E ein Verweis z.B. auf § 290 Abs. 2 HGB aufgenommen werden. Die Anknüpfung an Personengruppen sollte generell überdacht werden. Zumindest sollte sowohl der Begriff der einheitlichen Leitung als auch der Person oder Personengruppe rechtssicher definiert werden.*

### 5.3 Spezielle Anwendungsregelung

Mangels spezieller Anwendungsregelung würde die Änderung des § 4h EStG am 01.01.2024 in Kraft treten und gem. der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG in der dann geltenden Fassung für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden sein.

<sup>11</sup> Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, § 4 Rn. 112.

In Fällen, in denen das abweichende Wirtschaftsjahr bereits vor Veröffentlichung des Referentenentwurfs begonnen hat, wäre die Gesetzesänderung rückwirkend anzuwenden. Insbesondere vor dem Hintergrund der Streichung der Konzernklausel und des Eigenkapital-Escape und der damit einhergehenden Verschärfungen sollte von einer solchen rückwirkenden Änderung zulasten des Steuerpflichtigen abgesehen werden.

*Petitum: Es sollte eine spezielle Anwendungsregelung z.B. in Anlehnung an die Regelung im Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 geschaffen werden, wonach die damalige Einführung des § 4h EStG erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden war, die nach dem Tag des Gesetzesbeschlusses des Bundestags beginnen und nicht vor dem Tag des Inkrafttretens enden.*

## 6. Einführung Zinshöhenschranke (§ 4I EStG-E)

### 6.1 Weitere Abzugsbeschränkungsnorm

Mit § 4I EStG-E sieht der Entwurf die Einführung einer sog. Zinshöhenschranke vor. Danach sollen Zinsaufwendungen nicht abziehbar sein, soweit diese auf einem über dem gesetzlich bestimmten Höchstzinssatz liegenden Zinssatz beruhen. Der Höchstzinssatz ist der um zwei Prozentpunkte erhöhte Basiszinssatz nach § 247 BGB. Dies gilt für Zinsaufwendungen aufgrund einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG.

Die Notwendigkeit der Einführung einer weiteren Zinsabzugsbeschränkungsnorm ist insbesondere vor dem Hintergrund der bereits vorhandenen Vorschrift des § 4h EStG zu hinterfragen. Denn auch die Zinshöhenschranke verfolgt den Zweck missbräuchliche Gewinnverlagerung zu bekämpfen in dem in diesen Fällen der Zinsabzug beschränkt wird. Die Einführung einer weiteren Abzugsbeschränkungsnorm verkompliziert zudem das ohnehin komplexe Steuerrecht und trägt somit nicht zur Schaffung von Rechtssicherheit bei. Auch wird der Steuerpflichtige durch die Verschärfung der Zinshöhenschranke und der Einführung einer Zinshöhenschranke in nicht zumutbarer Weise in seiner Finanzierungsfreiheit eingeschränkt.

*Petitum: In Anbetracht einer bereits bestehenden Zinsabzugsbeschränkungsnorm des § 4h EStG sollte auf die Einführung einer weiteren Abzugsbeschränkungsvorschrift verzichtet werden. Wenn an einer solchen Einführung festgehalten wird, sollte zur Schaffung von Rechtssicherheit eine Subsidiarität des § 4h gegenüber § 4I EStG-E gesetzlich festgeschrieben werden.*

### 6.2 Verstoß gegen das Nettoprinzip

Das deutsche Ertragsteuerrecht besteuert aus gutem Grund Gewinne als Saldo von Erträgen und Aufwendungen, denn nur die Besteuerung von Zielgrößen des unternehmerischen Handels vermeidet Ausweichreaktionen. Die Zinsschranke des § 4h steht wegen eines möglichen Verstoßes gegen das Nettoprinzip im Verdacht verfassungswidrig zu sein. Diese verfassungsrechtlichen Bedenken belasten eine Zinshöhenschranke analog auch schon vor ihrer Einführung. Hier sieht die Zinshöhenschranke dieselbe asymmetrische Behandlung, die einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellt, vor, wie bereits die verfassungsrechtlich bedenkliche Zinsschranke: Beschränkung des Zinsabzugs und vollständige Besteuerung des Zinsertrags.

Am Beispiel der Immobilienbranche käme die asymmetrische Behandlung besonders zum Vorschein. Im Rahmen von Projektentwicklung wird der deutsche Grundbesitz in der Regel bereits durch ein Bankdarlehen erstrangig besichert und die verbleibende Lücke durch sog. Mezzanine-Finanzierungen, oftmals über Joint Venture Strukturen, abgedeckt. Da diesen aufgrund mangelnder Sicherheiten im Allgemeinen ein signifikant höherer Zinssatz zukommt als der gegenwärtige Basiszinssatz plus zwei Prozentpunkte, würde eine strikte Begrenzung zu erheblichen Nachteilen in diesen Finanzierungsmodellen führen und einen signifikanten Verstoß gegen das Nettoprinzip darstellen.

Im reinen Inlandsfall hat die Finanzverwaltung bereits ausreichende Instrumentarien zur Hand, soweit Zinsen und andere Aufwendungen keine marktgerechte Höhe haben. Hier würde überbordende Bürokratie geschaffen, obwohl Zahlungsempfänger und Schuldner ggf. in Inland steuerpflichtig sind.

*Petitum: Die Zinshöhenschranke sollte verfassungsrechtlich überdacht werden. Der Anwendungsbereich der Zinshöhenschranke sollte auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen beschränkt werden.*

### 6.3 Standortpolitische Aspekte

Soweit es beabsichtigt sein sollte, mit diesem Gesetz bei Fonds-Strukturen von Immobilien- und Private Equity Gesellschaften den Einsatz von insbesondere luxemburgischen Finanzierungsgesellschaften zu erschweren, erscheint uns der Hinweis bedeutsam, dass die meisten Gesellschaften in der Vergangenheit auf verschärfte Substanzanforderungen mit Aufbau von Personal in Luxemburg und Umstellung von Entscheidungsbefugnissen reagiert haben. Bereits heute unterhalten viele dieser Gesellschaften in Luxemburg signifikante Personalstärke. Vor diesem Hintergrund ist u.E. damit zu rechnen, dass die Immobilien- und Private Equity Wirtschaft auf Maßnahmen wie die Zinshöhenschranke mit einer weiteren Erhöhung des Personalbestands und Ausbau

der Entscheidungskompetenzen in Standorten wie Luxemburg reagieren sowie weitere Geschäftsaktivitäten dorthin bewegen würden - wie z.B. Darlehensaufnahme in Luxemburg statt in Deutschland. Im Ergebnis würde die Zinshöhenschranke sodann keinen fiskalischen Effekt haben, den Verwaltungsaufwand für Unternehmen erhöhen und den Finanzstandort Deutschland relativ eher schwächen.

**Petitum: Auf die Einführung einer Zinshöhenschranke (§ 41 EStG-E) sollte aus diesem zusätzlichen und eigenständigen Grund sowie in Anbetracht der bereits angeführten verfassungsrechtlichen Bedenken verzichtet werden.**

## 6.4 Fremdvergleichsgrundsatz

Die Zinshöhenschranke soll der Gesetzesbegründung zufolge den Betriebsausgabenabzug auf einen angemessenen Betrag" beschränken. Als angemessen definiert das BMF mit der Zinshöhenschranke sodann den um zwei Prozentpunkte erhöhten Basiszinssatz nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs. Damit wird der Fremdvergleichsgrundsatz ausgehebelt und eben kein angemessener Zinssatz festgelegt.

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist der internationale Standard zur Gewinnabgrenzung zwischen Staaten. Er ist nicht nur in allen von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten (gem. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA), sondern auch Standard in Doppelbesteuerungsabkommen weltweit. Darüber hinaus liegt der Fremdvergleichsgrundsatz den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 zugrunde.<sup>12</sup> Im deutschen Steuerrecht ist der Grundsatz in der Norm des § 1 AStG gesetzlich fixiert.

Dieser fundamentale international anerkannte Grundsatz wurde entwickelt, um u.a. einen angemessenen Betriebsausgabenabzug zu bestimmen. Durch die nun vorgesehene starre gesetzlich einseitige Regelung wird dieser Grundsatz ausgehebelt, denn der vorgesehene Zinssatz wird in aller Regel deutlich niedriger als der fremdübliche Zinssatz sein. Der Basiszinssatz gem. § 247 BGB leitet sich aus dem Zinssatz für die jüngste Hauptrefinanzierungsoperation der Europäischen Zentralbank ab. Der Basiszinssatz war von 2013 bis 2022 negativ (vgl. Bundesbank zum Basiszinssatz nach § 247 BGB). In diesem Zeitraum hätte die Zinshöhenschranke zu einem "angemessenen" Zinssatz gerade einmal 1,12 % betragen. In demselben Zeitraum lagen bereits die durchschnittlichen Zinsen für Unternehmenskredite mit einer Laufzeit von mindestens 5 Jahren zwischen ca. 3 % und 2 % und somit stehts oberhalb der Zinshöhenschranke. (MFI Zinsstatistik der Bundesbank, Laufzeit über 5 Jahre).

Aus diesem Grund kann man bezweifeln, dass die Zinshöhenschrank zu einem -entsprechend der Zielsetzung angemessenen Betriebsausgabenabzug führt. Im Ergebnis erscheint die Zinshöhenschranke somit willkürlich und wird daher die Anzahl der Doppelbesteuerungskonflikte drastisch erhöhen.

Darüber hinaus ist gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz das fremdübliche Verhalten danach zu bestimmen, was fremde Dritte am Markt vereinbart hätten. Denn der Markt ist der Maßstab für den vorzunehmenden Fremdvergleich. Zur Ermittlung dieses Marktes sind im Rahmen einer Gesamtbetrachtung alle Umstände des Einzelfalls einzubeziehen.<sup>13</sup> Das bedeutet, dass die Bestimmung eines Zinssatzes anhand des konkreten Marktgeschehens aller relevanten Marktteilnehmer zu bestimmen ist. Maßgeblich hierfür ist nach Klarstellung des Bundesverfassungsgerichts der echte Fremdvergleich anhand des tatsächlichen Marktgeschehens.<sup>14</sup> Dies sollte auch bei der Einführung einer gesetzlichen Regelung berücksichtigt werden. Zudem wird mit der Einführung der Vorschrift die hierzu ergangene Rechtsprechung des BFH und des BVerfG konterkariert.

Darüber hinaus ist nicht marktübliches Verhalten unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes bereits von diversen Vorschriften im Steuerrecht, allen voran dem § 1 Abs. 1 AStG im Falle einer Geschäftsbeziehung zum Ausland oder der verdeckten Gewinnausschüttung, erfasst. Diese werden aber durch die Zinshöhenschranke nicht ersetzt und sind weiterhin, vermutlich neben der Zinshöhenschranke anzuwenden. Daher verlangen die deutschen Verrechnungspreisvorschriften im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation weiterhin die Substantierung von Zinssätzen anhand von Benchmark-Studien. Die Einführung einer Zinshöhenschranke und damit einhergehend eines gesetzlich bestimmten Höchstzinssatzes trägt somit nicht zur Entlastung dieses Aufwands bei.

**Petitum: Es sollte eine Safe-Harbour Regelung in das Gesetz aufgenommen werden, nach welcher bei Zinssätzen unterhalb des gesetzlich bestimmten Höchstzinssatzes keine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen ist.**

## 6.5 Entlastungsmöglichkeit

Sofern der Steuerpflichtige nachweist, dass sowohl der Gläubiger als auch die Muttergesellschaft i.S.d. § 4 Abs. 3 MinStG-E das Kapital bei sonst gleichen Umständen nur zu einem über dem Höchstzinssatz liegenden Zinssatz hätte erhalten können, gilt als Höchstzinssatz der Zinssatz, der von diesem im günstigsten Fall hätte erzielt werden können.

<sup>12</sup> Vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drs. 19/27632, S. 67.

<sup>13</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 13.01.2022, I R 15/21, Rz. 23.

<sup>14</sup> Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.03.2021, 2 BvR 1161/19.

Diese sog. Entlastungsmöglichkeit fordert einen doppelten Nachweis sowohl für den Gläubiger als auch für die Muttergesellschaft. Das bedeutet für die Praxis, dass sowohl eine Benchmark-Studie für den Gläubiger als auch eine Benchmark-Studie für die Muttergesellschaft zu erstellen wäre. Der Aufwand des Nachweises vervielfacht sich somit. Daneben erhöht dies die Komplexität der Vorschrift.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass der BFH für die Frage der Angemessenheit des Zinssatzes ausschließlich auf das Verhältnis der Parteien des Darlehensvertrags abstellt und einen konzernweiten Fremdvergleich unter Einbezug der Muttergesellschaft explizit verneint.<sup>15</sup> Insbesondere ist der Zinssatz anhand der Bonität der Darlehensnehmerin zu bestimmen. Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung darf daher weder die Muttergesellschaft noch die Verhältnisse der Gläubigerin einen Einfluss auf die Entlastungsmöglichkeit haben.

***Petitum: Die Entlastungsmöglichkeit sollte vor dem Hintergrund des praktischen Aufwands und der BFH-Rechtsprechung nur auf den Schuldner abstellen.***

## **6.6 Gegenbeweis**

Darüber hinaus sieht die Zinshöhenschranke eine Substanzausnahme vor. Hierfür bedient sich die Vorschrift per Verweis des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG. Gem. § 4I Satz 4 EStG-E ist die Abzugsbeschränkung nach Satz 1 nicht anzuwenden, sofern der Gläubiger in dem Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsführung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht; § 8 Abs. 2 Satz 2, 3 und 5 AStG gelten sinngemäß. Dies gilt jedoch nicht, wenn dieser Staat nicht verpflichtet ist, aufgrund völkervertraglicher Abkommen oder Übereinkommen der Bundesrepublik Deutschland entsprechend dem OECD-Standard für Transparenz und effektiven Informationsaustausch auf Ersuchen i.S.d. § 4 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 4 Satz 1 StAbwG Amtshilfe zu leisten.

Die Vorschrift des § 4I EStG-E ist mangels gesetzlicher Einschränkung sowohl auf grenzüberschreitende als auch auf inländische Sachverhalte anzuwenden. Somit ist der Gegenbeweis des § 8 Abs. 2 AStG auch in rein inländischen Fällen zu führen, sofern die Entlastungsmöglichkeit nicht greift. Allerdings schließt § 4I Satz 5 EStG-E die Anwendung des Gegenbeweises aus, soweit der Staat nicht verpflichtet ist aufgrund völkervertraglicher Vereinbarungen Amtshilfe zu leisten. Da Deutsch-

land mit sich selbst keine Amtshilfe leisten kann und somit nicht verpflichtet ist, Amtshilfe zu leisten, würde der Gegenbeweis nach dem Wortlaut in rein inländischen Fällen stets versagt werden. In diesen Fällen würde im Ergebnis eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegen, da der Zinsabzug im Inland beschränkt aber zugleich ein hoher Zinsertrag im Inland besteuert wird.

Dies kann jedoch in Anbetracht des Zwecks des § 4I EStG-E, missbräuchliche Gewinnverlagerung zu bekämpfen, nicht gewollt und auch nicht zielführend sein, da in rein inländischen Fällen keine Gefahr der Gewinnverlagerung besteht.

Darüber hinaus darf nicht verkannt werden, dass der Gegenbeweis des § 8 Abs. 2 AStG vor dem Hintergrund der Cadbury-Schweppes Rechtsprechung des EuGH<sup>16</sup> eingeführt wurde und die europarechtskonforme Ausgestaltung der Hinzurechnungsbesteuerung gewähren soll. Denn dem Steuerpflichtigen muss die Möglichkeit offenstehen die in der Norm bestehende typisierende Missbrauchsvermutung zu widerlegen. Da im reinen Inlandsfall gerade keine Gefahr eines Missbrauchs besteht, ist das Führen eines solchen Gegenbeweises in Inlandsfällen nicht nötig. In Anbetracht des damit einhergehenden unnötigen Aufwands für den Steuerpflichtigen ist dies zudem auch nicht sinnvoll, sondern erhöht vielmehr die Komplexität.

***Petitum: Auch aus diesem zusätzlichen und eigenständigen Grund sollte der Anwendungsbereich der Zinshöhenschranke auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen beschränkt werden.***

## **6.7 Spezielle Anwendungsregelung**

Mangels spezieller Anwendungsregelung würde die neue Vorschrift des § 4I EStG-E am 01.01.2024 in Kraft treten und gem. der allgemeinen Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG in der dann geltenden Fassung für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden sein.

Ohne spezielle Anwendungsregelung würde die Zinshöhenschranke somit sämtliche laufende Darlehensbeziehungen erfassen und rückwirkend Anwendung finden.

***Petitum: Es sollte eine spezielle Anwendungsregelung geschaffen werden, wonach die Zinshöhenschranke erstmals auf Darlehen, die ab dem 01.01.2024 vereinbart werden, anzuwenden ist.***

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.05.2021, I R 4/17, Rz. 52; Veröffentlichung im Bundessteuerblatt angekündigt, vgl. BMF, Anwendung neuer BFH-Entscheidungen: [Anwendung neuer BFH-Entscheidungen \(bundesfinanzministerium.de\)](http://Anwendung_neuer_BFH-Entscheidungen.bundesfinanzministerium.de).

<sup>16</sup> EuGH v. 12.09.2006, C-196/04.

## 7. Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen

Wie bereits im Koalitionsvertrag angekündigt wurde, soll neben der bestehenden Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen künftig eine Mitteilungspflicht auch für bestimmte innerstaatliche Gestaltungen gelten.

Als Zielsetzung der EU-rechtlich vorgegebenen „DAC6“-Mitteilungspflicht wurde im Regierungsentwurf (BT-Drs. 19/14685 vom 04.11.2019) genannt, „Steuerermeidungspraktiken und Gewinnverlagerung zeitnah zu identifizieren und zu verringern, um die Erosion des deutschen Steuersubstrats zu verhindern.“ Um die Effektivität dieser von Anfang an umstrittenen Maßnahmen zu überprüfen, hat der Bundestag seinerzeit in Artikel 97 § 33 Abs. 4 EGAO vorgegeben, dass das BMF dem Finanzausschuss jährlich zum 01.06. über die quantitativen Ergebnisse zu berichten habe.

Aus den bisher bekannten Berichten zum 01.06.2021 und zum 01.06.2022 sowie aus der Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage der CDU/CSU-Bundestagsfraktion (BT-Drs. 20/6734) lässt sich ableiten, dass sich die Erwartungen der Bundesregierung bislang in keiner Weise erfüllt haben.

Demnach konnten in den knapp fünf Jahren vom 18.06.2018 (Beginn der Übergangsphase) bis zum 31.03.2023 (Stichtag für die Antwort der Bundesregierung) lediglich 206 Gestaltungsmodelle identifiziert werden. Die Bundesregierung konnte keine konkrete gesetzgeberische Gegenmaßnahme benennen, die aufgrund von Erkenntnissen aus der DAC6-Mitteilungspflicht ergriffen wurde. Stattdessen verweist sie in ihrer Antwort darauf, dass Regelungslücken in der Zwischenzeit geschlossen werden konnten, u.a. durch das Mitte 2021 eingeführte Steueroasen-Abwehrgesetz (dessen Einführung seinerzeit jedoch nicht mit Erkenntnissen aus der Mitteilungspflicht begründet wurde).

Dieser offenkundig mangelnden Effektivität der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen stehen erhebliche Kosten gegenüber. Die Bundesregierung nennt hierfür allein 44,5 Mio. Euro beim Bund angefallene Sachkosten und Kosten für IT-Aufträge. Hinzu kommen jährlich anfallende Personalkosten beim Bund, Personal- und Sachkosten bei den Ländern und zusätzlich die beträchtlichen Befolgungskosten der Wirtschaft. Zusammen dürften sich die kumulierten öffentlichen und privaten Kosten mittlerweile im dreistelligen Millionenbereich bewegen. Die DAC6-Mitteilungspflicht erweist sich somit auch als kostenintensiv und angesichts der geringen Erfolge als ineffizient.

Es ist nicht ersichtlich, warum die Bilanz einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Gestaltungen positiver

ausfallen sollte, zumal sich deren Ausgestaltung im Referentenentwurf eng an den Bestimmungen der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen orientiert (so auch S. 181 des Referentenentwurfs) und überwiegend deren Kennzeichen übernimmt.

Hinzu kommt, dass die Finanzverwaltung im innerstaatlichen Bereich über eine nahezu vollständige Informationslage über die innerstaatlichen Aktivitäten der Steuerpflichtigen verfügt. Dieses Informationsbild wird sich mit der fortschreitenden Digitalisierung weiter verbessern und es ist absehbar, dass in wenigen Jahren sogar transaktionsbasierte Daten nahezu in Echtzeit in der Finanzverwaltung für steuerliche Auswertungen verfügbar sein werden.

Wenn das Ziel des WtChancenG darin besteht, Unternehmen zu mehr Investitionen anzuregen und den Standort zu stärken, sollte auf eine Maßnahme wie die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen, die absehbar nur Bürokratiekosten ohne nennenswerten Erkenntnisgewinn produziert, verzichtet werden.

**Petitum: Auf die Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen sollte verzichtet werden. Die Bundesregierung sollte sich auf EU-Ebene dafür einsetzen, die DAC6-Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen abzuschaffen.**

Sofern ein Verzicht auf die Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen politisch nicht durchsetzbar sein sollte, sollte die Mitteilungspflicht jedenfalls so bürokratieschonend wie möglich ausgestaltet werden. Insoweit sind bereits Maßnahmen wie die Verlängerung der Mitteilungsfrist auf zwei Monate (§ 138n Abs. 1 AO-E) oder die Formulierung tatbestandlicher Einschränkungen des § 138l Abs. 5 AO-E zu begrüßen, darüber hinaus sollte insbesondere erwogen werden

- ▶ die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen auf die Kennzeichen zu beschränken, die bereits aus der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen bekannt sind und insofern jedenfalls die Kennzeichen des § 138l Abs. 3 Nr. 3 Buchst. d bis f AO-E zu streichen;
- ▶ die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen weiter auf die allgemeinen Kennzeichen des § 138l Abs. 3 Nr. 1 bzw. 2 AO-E zu beschränken (das 2016 vorgelegte Gutachten des Max-Planck-Instituts an das BMF hatte insbesondere eine Beschränkung auf die Mitteilungspflicht modellhafter bzw. standardisierter Gestaltungen empfohlen, siehe dort S. 152);
- ▶ umfassend von der Ermächtigung des § 138l Abs. 2 Satz 3 AO-E Gebrauch zu machen und

- eine „echte Whitelist“ für der Finanzverwaltung bereits bekannte Steuergestaltungen zu formulieren, die nicht mehr einer Mitteilung bedürfen;
- ▶ Umsatzschwellen für Konzerne in § 138l Abs. 5 Nr. 1 Buchst. b AO-E einzuführen, um kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) zu entlasten;
  - ▶ auf das häufig streitbefangene Tatbestandsmerkmal des § 138n Abs. 1 Nr. 2 AO-E zu verzichten, da sich der Zeitpunkt der Bereitschaft zur Umsetzung weniger eindeutig bestimmen lässt als der Zeitpunkt der tatsächlichen Umsetzung (Nr. 3) (entsprechend wäre dann auch § 138l Abs. 4 Nr. 2 AO-E zu streichen);
  - ▶ auf die Pflicht zur Angabe der einschlägigen Rechtsvorschriften (§ 138n Abs. 2 Nr. 7 AO-E) zu verzichten, da die deutsche Finanzverwaltung über hervorragend ausgebildete Finanzbeamte verfügt, die selbst in der Lage sind, mitgeteilte Steuergestaltungen unter deutsche Steuernormen zu subsumieren;
  - ▶ auf die Pflicht zur Angabe des Werts der Steuergestaltung (§ 138n Abs. 2 Nr. 8 AO-E) zu verzichten, da die Bestimmung des Werts teils schwierig und willkürlich ist und insofern oft keinen echten Informationsgehalt aufweist;
  - ▶ auf die Pflicht zur Angabe in der Steuererklärung nach § 138k Abs. 2 AO-E zu verzichten (siehe dazu näher noch unten).

**Petitum: Sofern ein Verzicht auf die Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen politisch nicht durchsetzbar sein sollte, sollte die Mitteilungspflicht jedenfalls so bürokratieschonend wie möglich ausgestaltet werden.**

Über die eigentliche Mitteilungspflicht hinaus ist in § 138k Abs. 2 AO-E vorgesehen, dass ein Steuerpflichtiger auf eine innerstaatliche Gestaltung in der Steuererklärung hinzuweisen hat. Diese Pflicht, die Finanzverwaltung auf Informationen hinzuweisen, die sie selbst vorliegen hat, ist schon im grenzüberschreitenden Kontext sehr fragwürdig. Im innerstaatlichen Kontext ist eine solche Pflicht nicht mehr zu rechtfertigen.

Ursprünglich sollte § 138k AO nur eine Übergangsregelung sein, bis das sog. automationsgestützte Hinweisverfahren umgesetzt ist (vgl. BT-Drs 19/15876, S. 3946 unten). Das BMF hatte die Fortgeltung des § 138k AO für grenzüberschreitende Steuergestaltungen im späteren Bericht („Information des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum automatisierten Hinweismitteilungsverfahren im DAC6-Verfahren“) damit verteidigt, dass nur in ca. 89 % der Fälle eine grenzüberschreitende Steuergestaltung erfolgreich einem konkreten Steuerpflichtigen zugeordnet werden konnte. Gründe für eine nicht mögliche Zuordnung waren:

- ▶ In anderen Mitgliedstaaten sind einige Angaben nur optional zu machen.
- ▶ In anderen Mitgliedstaaten abgegebene Mitteilungen hatten eine schlechtere Datenqualität.
- ▶ Sonderfälle, in denen der Nutzer einer grenzüberschreitenden Steuergestaltung nur durch diese Gestaltung in Deutschland aktiv wird und die Mitteilung innerhalb der 30-Tage-Frist erfolgt, bevor der Nutzer ein deutsches steuerliches Identifikationsmerkmal erhält.

Zumindest die ersten beiden Gründe sind keinesfalls auf innerstaatliche Gestaltungen übertragbar. Auch der letztgenannte Fall, dass ein Nutzer in Deutschland neu registriert wird und bei Mitteilung noch keine Steuernummer hat, dürfte ein seltener Ausnahmefall und wohl nur in noch selteneren Ausnahmefällen im Kontext innerstaatlicher Gestaltungen denkbar sein. Es ist daher sehr fraglich, ob dies allein eine Angabepflicht in der Steuererklärung nach § 138k Abs. 2 AO-E rechtfertigen kann. Bei den innerstaatlichen Steuergestaltungen sollte daher die Angabepflicht in der Steuererklärung durch das automationsgestützte Hinweisverfahren ersetzt werden.

**Petitum: § 138k Abs. 2 AO-E ist zu streichen.**

## 8. Einführung der eRechnung

### 8.1 Europäische Norm

Aus § 14 Abs. 1 S. 4 UStG-E lässt sich schließen, dass die Europäische Norm für die elektronische Rechnungserstellung EN 16931-1:2017 sein soll. Grundsätzlich bildet die Norm EN 16931 ein solides Grundgerüst für die Erstellung von elektronischen Rechnungen. Der Interpretationsspielraum ist jedoch weitläufig. Für den geplanten Einsatz im B2B-Kontext bedarf es aus unserer Sicht einer weiteren Spezifizierung und Konkretisierung dieser Norm.

**Petitum:** Die Bundesregierung soll sich auf EU-Ebene für eine Standardisierung des Rechnungsdatensatzes und somit einer Konkretisierung von EN 16931 einzusetzen.

### 8.2 Opt-out Klausel

Die englische Fassung des am 08.12.2022 veröffentlichten Richtlinienentwurfs zur Änderung der MwStSyst-Richtlinie sieht vor:

*„Member States may impose the obligation to issue electronic invoices. Member States imposing this obligation shall allow for the issuance of electronic invoices which comply with the European standard on electronic invoicing and the list of its syntaxes pursuant to Directive 2014/55/EU of the European Parliament and of the Council.“* (Englische Fassung Art. 218, S.3 MwStSystRL-E zum 01.01.2028).

Aus unserer Sicht sieht der Richtlinienentwurf der MwStSystRL nicht die ausschließliche Verwendung der Norm EN 16931 auf EU-Ebene vor. Vielmehr schließen wir daraus, dass auch andere bereits genutzte strukturierte Datenformate, wie EDI oder IDOC einsetzbar sind. Dies würde im Hinblick auf die von Unternehmen bereits getätigten Investitionen in elektronische branchenspezifische Abrechnungsprozesse, erhebliche Mehrfachaufwände vermeiden.

Auf der anderen Seite soll die europaweite Standardisierung die Norm EN 16931 von Deutschland unterstützt werden. Dabei sollten die deutschen Unternehmen selbst entscheiden können ob und wann der Parallelbetrieb von verschiedenen Formaten beendet wird.

**Petitum:** Wir fordern eine Opt-Out Klausel aufzunehmen, welche neben der Norm EN 16931 die unbefristete Nutzung der bisherigen EDI und IDOC-Standards weiterhin vorsieht, wenn sich die beiden Geschäftspartner darauf einigen. Um die europaweite Standardisierung zu unterstützen, soll darüber hinaus die Sende- und Empfangsbereitschaft auch für Rechnungen gem. der Norm EN 16931 bestehen. Des Weiteren müssen alle künftigen Steuermeldepflichten (national

und auf EU-Ebene) mit den anderen strukturierten Formaten erfüllbar sein.

### 8.3 Leistungsempfänger

Die Klarstellung, dass der leistende Unternehmer sowie der Leistungsempfänger im Inland ansässig sind, ist zu begrüßen. Es gilt zu bedenken, dass es teilweise schwierig zu erkennen ist, ob der Geschäftspartner als inländischer Unternehmer zu qualifizieren ist.

**Petitum:** Um übermäßige Bürokratie oder zusätzliche Dokumentationspflichten zu vermeiden, sollte eine Vertrauensschutzregel eingeführt werden. Der leistende Unternehmer wie auch der Leistungsempfänger müssen sich auf die Angabe der Unternehmereigenschaft sowie die Angabe der inländischen Adresse des Gegenübers verlassen können. Alternativ sind behördliche Schnittstellen zur Abfrage dieser Informationen bereitzustellen.

### 8.4 Übergangsregelung

Der neu gefasste § 27 Abs. 39 UStG-E sieht keine Übergangsregelungen für den Empfang von elektronischen Rechnungen vor. Die vorgesehene Verpflichtung für den Leistungsempfänger bereits ab dem 01.01.2025 eine eRechnung empfangen zu müssen, geht mit unmittelbaren Investitionsanforderungen für Unternehmen einher. Eine fundierte Investitionsentscheidung ist aufgrund der fehlenden Konkretisierung der elektronischen Rechnungs- und Meldepflichten nur eingeschränkt möglich.

**Petitum:** Wir fordern im Übergangszeitraum von 01.01.2025 bis 31.12.2025 ein Zustimmungserfordernis zum Empfang elektronischer Rechnungen durch den Leistungsempfänger aufzunehmen.

### 8.5 Änderungen der UStDV

Durch die Anfügung des neuen Satzes 4 in § 33 UStDV-E und die Anfügung des neuen Satzes 2 § 34 Abs. 1 UStDV-E werden Kleinbetragsrechnungen und Fahrscheine von der obligatorischen Verwendung einer e-Rechnung ausgenommen. Hierfür sollen weiterhin Rechnungen in Form von sonstigen Rechnungen verwendbar sein. Diese Ausnahmen sind aus unserer Sicht sehr zu begrüßen. Sie sind ein geeignetes Mittel, unverhältnismäßige Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens zu vermeiden.

Art. 271a ff. MwStSystRL-E sieht ab dem 01.01.2028 jedoch keine betragsmäßigen Ausnahmen vor. Daraus würde folgen, dass die Ausnahmen, welche in der UStDV-E vorgenommen wurden, bei Umsetzung der MwStSystRL-E wieder aufgehoben werden müssten.

Zudem sehen wir eine Diskrepanz zwischen der eRechnungserstellung im B2B-Bereich und den over-the-

counter Geschäften, welche bereits der Kassensicherheits-Verordnung unterliegen. Hier bedarf es einer Harmonisierung zwischen der obligatorischen Rechnungserstellung im B2B-Bereich und den bereits bestehenden Vorschriften der Kassensicherheits-Verordnung, um einer doppelten Verpflichtung für over-the-counter Geschäften zu vermeiden.

**auf EU-Ebene sowie der verpflichtenden eRechnung in Deutschland sollte das Augenmerk auf zügig umsetzbare dezentrale Netzwerke (wie bspw. in Belgien) gelegt werden.**

**Petitum: Wir fordern, dass sich die Bundesregierung auf EU-Ebene dafür einsetzt, dass in Art. 271a MwSt-SystRL-E hinsichtlich Kleinbetragsrechnungen, Fahr- ausweisen und over-the-counter-Geschäften Ausnahmen aufgenommen werden. Zudem ist eine Ausnahmeregelung für over-the-counter-Geschäfte einzuführen.**

## 8.6 Zukünftiges Meldesystem

Der umgehende Start der Definition der Anforderungen an ein Meldesystem, ist erforderlich, um die technische Einsatzbereitschaft bis 01.01.2028 (aktueller Stand) zu gewährleisten.

Es muss sichergestellt werden, dass Softwareanbieter (sei es der Staat oder private Anbieter) im Rahmen des verpflichtenden Austausches von eRechnungen bereits jetzt Lösungen vorsehen, die die zukünftigen Meldeverpflichtungen ebenfalls abdecken. Ansonsten drohen den Unternehmen unnötige Doppelinvestitionen.

Dafür ist im ersten Schritt das **Übertragungs-Netzwerk für Rechnungen** zu definieren. Beispielweise sieht Frankreich ein zentrales und ein dezentrales Netzwerk vor. Belgien normiert lediglich ein dezentrales Netzwerk über PEPPOL. Es wird jedoch eine Opt-out Klausel für Punkt-zu-Punkt Verbindungen vorgesehen, wenn beide Geschäftspartner zustimmen.

Im zweiten Schritt ist die **Verwendung des Übertragungsnetzwerkes für die deutsche Finanzverwaltung** zu definieren. Frankreich sieht hier eine Übertragung der Melddaten zeitlich mit der Einführung der verpflichtenden eRechnung über das dezentrale Netzwerk oder direkt an die Finanzverwaltung vor. U.E. ist die Umsetzung für Deutschland in zeitlicher Hinsicht bereits unrealistisch. Im Vergleich dazu sieht Belgien die Meldung der Steuerdaten lediglich über das dezentrale PEPPOL Netzwerk vor (ohne eine staatliche Plattform anzubieten). Dabei erfolgt zur Reduktion der Schnittstellen keine direkte Datenmeldung an die Finanzverwaltung.

ViDA sieht bis dato überraschenderweise keinen Vorschlag für ein Übertragungs-Netzwerk vor.

**Petitum: Wir fordern eine umgehende Auseinandersetzung mit der detaillierten Ausgestaltung des bundeseinheitlichen Meldesystems und mit den Anforderungen, die das Meldesystem an die eRechnung stellt. Im Hinblick auf die Zeitschiene zur geplanten Einführung der verpflichtenden Digital Reporting Requirements**

## 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](http://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](http://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
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 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

---

Verfasser  
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 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 der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Flughafenstraße 61  
70629 Stuttgart  
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>