

Wachstumschancengesetz

EY-Stellungnahme für die öffentliche Anhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestags am 06.11.2023

Stand: Regierungsentwurf vom 30.08.2023



1. Inhaltsverzeichnis

1.	Executive Summary	2
2.	Nachspaltungsveräußerungssperre.....	3
2.1	§ 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG.....	3
2.2	§ 15 Abs. 2 Satz 4 und 5 UmwStG.....	4
2.3	Rückwirkung	4
3.	Thesaurierungsbegünstigung.....	5
4.	Optionsmodell nach § 1a KStG.....	6
5.	Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG)	7
5.1	Freigrenze und Anti-Fragmentierungsregel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a EStG-E)	7
5.2	Ermittlung der Eigenkapitalquote	10
5.3	Änderungen bei EBITDA-Vortrag	10
6.	Einführung Zinshöhenschranke (§ 4I EStG-E).....	10
6.1	Weitere Abzugsbeschränkungsnorm	10
6.2	Verstoß gegen das Nettoprinzip	11
6.3	Standortpolitische Aspekte	11
6.4	Fremdvergleichsgrundsatz.....	11
6.5	Entlastungsmöglichkeit	12
6.6	Gegenbeweis	13
7.	Forderung des Bundesrats: Einführung einer Regelung für Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen im AStG	14
7.1	Gesetzliche Vermutung	15
7.2	Weitere Zinsabzugsbeschränkungsnorm.....	17
7.3	Ungleichbehandlung Inbound und Outbound	17
7.4	Rückwirkende Anwendung.....	17
8.	Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen	18
9.	Meldepflicht nach § 138 AO	20
10.	Einführung der eRechnung	20
10.1	Europäische Norm	20
10.2	Opt-out Klausel.....	21
10.3	Leistungsempfänger	21
10.4	Übergangsregelung für Empfang	21
10.5	Änderungen der UStDV	21
10.6	Zukünftiges Meldesystem	22
11.	Forderung des Bundesrats: Fortgeltung d. Gesamthandsprinzips für die Grunderwerbsteuer	22
12.	Förderung der Energiewende, insbes. Spezial-Investmentfonds sowie erweiterte Gewerbsteuerkürzung	23
13.	Ausgestaltung der degressiven Gebäude-AfA.....	24

1. Executive Summary

Der am 30.08.2023 beschlossene Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes (WtChancenG) soll in Zeiten multipler Krisen die Wachstumschancen der gebeutelten Wirtschaft erhöhen, Investitionen und Innovation in neuen Technologien ermöglichen und die Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschlands stärken.

Erreicht werden soll dies durch einige begrüßenswerte 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.

Allerdings enthält der Regierungsentwurf des WtChancenG auch eine Vielzahl 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. Hier ist bspw. fraglich, ob den Befolungs- und Bürokratiekosten für die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen überhaupt ein messbarer Effekt auf das Steueraufkommen zugesprochen werden kann, da sich - dem Unternehmen nach - bereits bei der bestehenden Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Steuergestaltungen personelle Kapazitätsengpässe auf Seiten der Finanzverwaltung gezeigt haben. Der Ankurbelung von Wachstumschancen abträglich ist ferner, dass die entlastenden Maßnahmen teilweise nur zeitlich beschränkt gelten sollen, während die Gegenfinanzierungsmaßnahmen durchgehend ohne zeitliche Begrenzung vorgesehen sind.

Vor diesem Hintergrund ist insbesondere bedauerlich, dass in großen Teilen die im Referentenentwurf vorgesehenen Wachstumsimpulse im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens gestrichen wurden, z.B. die bei der Zinsschranke des § 4h EStG vorgesehene Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag sowie die Verbesserung der Verwendungsreihenfolge bei § 34a EStG, die Berücksichtigung der Thesaurierungsbegünstigung im Vorauszahlungsverfahren sowie die im Referentenentwurf vorgesehene temporäre Aussetzung der Mindestgewinnbesteuerung beim Verlustvortrag mit anschließender Erhöhung des Sockelbetrags auf 10 Mio. Euro.

Beibehalten wurden dagegen Maßnahmen, die mit noch mehr Bürokratie einhergehen, die bereits ohne die geplanten Gesetzesänderungen einen neuen Höhepunkt erreicht hat und die Verwaltung bereits an ihre Grenzen

bringt. Dieser Umstand wird sich zudem durch die verpflichtende nationale Umsetzung der globalen Mindestbesteuerung noch weiter verschärfen, die bei den Unternehmen den Compliance-Aufwand in bisher nicht bekanntem Umfang erhöhen wird. Daher wäre es umso wichtiger, mit dem Wachstumschancengesetz weitgehende Entlastungen zu schaffen und damit dem Ziel und Namen des Gesetzes gerecht zu werden.

Unbedingt verhindert werden muss vor diesem Hintergrund, dass die Länder über den Bundesrat einige der zentralen Entlastungsmaßnahmen, insbesondere bei der Verlustverrechnung, wieder aus dem Gesetz streichen oder substantiell einschränken. Damit würden die Länder ihrer gesamtwirtschaftlichen Verantwortung nicht gerecht.

Notwendig wäre vielmehr, den Maßnahmenkatalog in einer gemeinsamen Anstrengung von Bund und Ländern deutlich auszuweiten, um die seit langem bestehenden steuerlichen Standortnachteile Deutschlands mittel- und langfristig zu beheben. Im Zentrum sollte das Ziel stehen, die Belastung der Unternehmen mit Ertragsteuern auf das international wettbewerbsfähige Niveau von 25 Prozent zu reduzieren. In der aktuellen Situation scheinen darüber hinaus steuerliche Maßnahmen zweckmäßig, mit denen die Energiekosten der Wirtschaft reduziert werden.

„Mehr steuerpolitischen Fortschritt wagen“ sollte das Motto sein, um das Wachstumschancengesetz im parlamentarischen Verfahren deutlich nachzubessern!

In dieser Stellungnahme konzentrieren wir uns auf die aus unserer Sicht wesentlichen Kritikpunkte, an denen im weiteren Verfahren nachgebessert werden sollte, um den erhofften Wachstumsimpuls des Gesetzes deutlich stärker ausfallen zu lassen.

- ▶ Das Wachstumschancengesetz sollte klar auf seinen Daseinszweck - die Überwindung der Rezession durch Incentivierung von Investitionen - zugeschnitten werden. Maßnahmen, die Unternehmen finanziell oder durch neue bürokratische Pflichten einseitig belasten, sind zu streichen.
- ▶ Bei der Reform der Zinsschranke (§ 4h EStG) sollte die Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro wie im Referentenentwurf vorgesehenen in einen Freibetrag umgewandelt werden. Darüber hinaus sollte zwingend auf die Einführung der Anti-Fragmentierungsregelung verzichtet werden. Dies gilt insbesondere mit Blick auf die verheerenden Auswirkungen gerade im Bereich der Immobilienwirtschaft wie auch in Anbetracht der bereits bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

- ▶ Auf die Einführung einer Zinshöhenbeschränkung (§ 41 EStG-E) sollte verzichtet werden. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung zu Finanzierungsbeziehungen in § 1 AStG ist keine gangbare Alternative, sondern ebenfalls abzulehnen.
- ▶ Die vorgesehene Nichtanwendungsgesetzgebung zur sog. Nachspaltungsveräußerungssperre (§ 15 Abs. 2 Satz 2 ff. UmwStG) in Reaktion auf die im Jahr 2021 ergangene BFH-Rechtsprechung ist verfehlt. Im Gegenteil, die BFH-Rechtsprechung sollte von der Finanzverwaltung anerkannt werden.
- ▶ Eine Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuer-gestaltungen ist als ineffektive, ineffiziente und bürokratische Belastung für Wirtschaft und Verwaltung abzulehnen.
- ▶ Die erweiterte Meldepflicht in § 138 AO sollte redaktionell bearbeitet werden, um zu verhindern, dass eine große Zahl ausländischer Unternehmen, die im Inland Umsätze erbringen, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG unterliegen, im Inland meldepflichtig werden.
- ▶ Die Vorgaben für den Wechsel von der degressiven Gebäude-AfA zur linearen AfA sollten klargestellt und praxistauglich ausgestaltet werden.
- ▶ Im Rahmen der Einführung der eRechnung sollten eine detaillierte Ausgestaltung des bundeseinheitlichen Meldesystems und die Anforderungen an die eRechnung umgehend ausgearbeitet und veröffentlicht werden. Die Nutzung bestehender EDI-Verfahren sollte weiterhin im Einklang mit dem Diskussionsstand auf EU-Ebene (ViDA) möglich sein.
- ▶ Zur Vermeidung der mit dem Inkrafttreten des MoPeG zum 01.01.2024 einhergehenden Nichtanwendung der grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften des §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG sollten die Normen rechtsformneutral ausgestaltet werden.
- ▶ Für Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom aus erneuerbaren Energien oder aus Ladestationen für Elektromobilität sollte das Risiko des Statusverlustes für Spezial-Investmentfonds wie auch das Risiko des Verlusts der erweiterten Gewerbesteuerkürzung idealerweise vollständig ausgeschlossen werden.

2. Nachspaltungsveräußerungs-sperre

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“. Nach dem Regierungsentwurf wird diese Regelung nun durch Satz 7 ergänzt, der bestimmt, dass verbundene Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB nicht als außenstehende Personen in diesem Sinne gelten. Diese im Vergleich zum Referentenentwurf ergänzte Konkretisierung bzw. Einschränkung ist zu begrüßen, insbesondere da sie im Ergebnis der bisherigen Rechtslage entspricht, nach der rein konzerninterne Umstrukturierungen ebenso wie eine Anteilsveräußerung innerhalb des bisherigen Gesellschafterkreises grundsätzlich keine schädliche Veräußerung i. S. des § 15 Abs. 2 Satz 3 u. 4 UmwStG darstellen.

U.E. sollte in diesem Zusammenhang klargestellt werden, dass es in Fällen der „Trennung von Gesellschafterstämmen“ (nach § 15 Abs. 2 Satz 5 UmwStG in der geltenden Rechtslage, der inhaltlich insoweit beibehalten werden soll) wiederum nicht erforderlich sein kann, dass übernehmender und übertragender Rechtsträger nach Vollzug der Abspaltung verbunden sind. Dies könnte ggfs. dadurch gelöst werden, dass der (fort-)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 „Verbundensein“ i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB entweder vor (im Fall der Trennung von Gesellschafterstämmen) oder nach der Abspaltung (bspw. im Fall von Seitwärtsabspaltungen oder in Fällen der Abspaltung zur Neugründung, in denen die Legaldefinition mangels 5-Jahre vor Spaltung Beteiligtsein nicht erfüllt werden könnte) ausreichend ist.

Darüber hinaus bleibt die 5-Jahresfrist bei börsennotierten Gesellschaften mit hohem Streubesitzanteil problematisch. 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.

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, sollte neben der erfolgten Ausnahme von verbundenen Unternehmen i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB aus dem Bereich der „außenstehenden Personen i.S.d. § 15 Abs. 2 UmwStG - auf eine zeitliche Mindestbeteiligungsdauer verzichtet werden.

Petition: Das „Verbundensein“ i.S.d. § 271 Abs. 2 HGB vor oder nach der Abspaltung sollte 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 rechtssicher 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 börsen gelistete und gehandelte Aktien nicht in die Berechnung der 20 %-Grenze einbezogen werden müssen.

Petition: Um auch börsennotierten 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.

Aus der bisherigen Rechtsprechung des BVerfG und des BFH ergibt sich jedoch, dass für die Frage des Vertrauensschutzes 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 vertrauenszerstörend herangezogen (d.h. Zuleitung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung zum Bundesrat¹ bzw. Einbringung des Gesetzentwurfs durch ein Initiativberechtigtes Organ in den Bundestag²). Soweit ersichtlich hat das BVerfG bislang in keinem seiner Urteile auf die Veröffentlichung eines Referentenentwurfs als maßgeblichen Zeitpunkt der Beeinträchtigung des Vertrauens in die geltende Rechtslage abgestellt. Rein internes Verwaltungshandeln ohne Beteiligung der zur Gesetzesinitiative Berechtigten - wie z.B. ein Referentenentwurf des BMF - kann demnach das schutzwürdige Vertrauen des Steuerpflichtigen in das geltende Recht nicht mindern (auch so Hageböke/Witfeld, DStR 2023, 1745; Klein/Stegmaier, DStR 2023, 2045).

Auch spricht die fehlende Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 11.08.2021, I R 39/18 im BStBl. II u.E. nicht bereits dafür, dass Steuerpflichtige erwarten müssten,

¹ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 10.04.2018, 1 BvR 1236/11 (152).

² 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.

dass die Finanzverwaltung eine (verschärfende) Gesetzesänderung anstoßen wird. Zudem wurde die vergleichbare Regelung des § 27 Abs. 16 UmwStG i.d.F. des AbzStEntModG, die ebenfalls auf den Zeitpunkt des Referentenentwurfs als Erstanwendungszeitpunkt abgestellt hat, durch die herrschende Literatur als verfassungswidrig eingestuft (vgl. u.a. Nitzschke, in: Brandis/Heuermann Ertragsteuerrecht, § 27 UmwStG, Rz. 32; Altenburg, in: Eisgruber UmwStG, § 27 UmwStG, Rz. 139).

Im Umkehrschluss wäre eine steuerlich rückwirkende Gesetzesänderung frühestens bei einer Bezugnahme auf die Anmeldung zur Eintragung ab dem Zeitpunkt der Veröffentlichung des Regierungsentwurfs nicht zu beanstanden. Die jetzige Anwendungsregelung stellt u.E. eine unechte Rückwirkung (sog. tatbestandliche Rückanknüpfung) für den Veranlagungszeitraum 2023 dar und ist aufgrund der Bezugnahme auf einen Zeitpunkt, in dem noch Vertrauen in die bestehende Rechtslage bestehen musste, verfassungsrechtlich unzulässig.

Das enttäuschte Vertrauen kann u.E. auch nicht durch öffentliche Interessen unter Wahrung der Verhältnismäßigkeit gerechtfertigt werden. Insbesondere kommt der Gesichtspunkt der Verhinderung von Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten nicht in Betracht. Dies gilt vor dem Hintergrund, dass das BMF in der Gesetzesbegründung weder vorgebracht hat, dass die Verhinderung von Ankündigungs- und Mitnahmeeffekten das Ziel und die Rechtfertigung der rückwirkenden Anwendungsregelungen sein soll, noch glaubhaft gemacht hat, dass mit entsprechenden Effekten zu rechnen ist, oder quantifiziert, in welchem Umfang diese eintreten könnten.

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass es sich - soweit die Umwandlungsvorgänge mit steuerlichem Übertragungstichtag zum 31. Dezember 2022 betroffen sind - insoweit um eine echte Rückwirkung (sog. Rückbewirkung von Rechtsfolgen) des § 15 Abs. 2 UmwStG-E i.V.m. § 27 Abs. 19 UmwStG-E handelt, da die Steuer aufgrund steuerlicher Rückwirkungsfiktion (§ 2 UmwStG) bereits mit Ablauf des Kalenderjahres 2022 entstanden ist. Dabei ist die echte Rückwirkung grds. unzulässig und ist entsprechend noch weniger zu rechtfertigen als die unechte Rückwirkung.

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.

Petition: 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, frühestens mit der Verkündung des Gesetzes, in Kraft treten.

3. Thesaurierungsbegünstigung

Die Erhöhung des Thesaurierungsvolumens nach § 34a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG-E ist zu begrüßen.

Es sollte jedoch auch, wie noch im Referentenentwurf vorgesehen, die Verwendungsreihenfolge verbessert werden und die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG bereits im Vorauszahlungsverfahren - wie vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 20.10.2023 vorgeschlagen - berücksichtigt werden können. Hinsichtlich der Verwendungsreihenfolge schlagen wir vor, diese nicht nur für künftige, sondern auch für bereits bestehende Altrücklagen zu verbessern. Dadurch könnten Unternehmen mit bereits bestehenden Altrücklagen von der Änderung profitieren. Um den Bürokratieaufwand zu verringern, sollte jedoch auf die im Referentenentwurf noch vorgesehene zwingende jährliche Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Entnahmebetrags verzichtet werden.

Petition: Die Verwendungsreihenfolge sollte verbessert werden und die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG bereits im Vorauszahlungsverfahren berücksichtigt werden können.

Zusätzlich wären aus Sicht der Praxis auch noch weitergehende Erleichterungen wünschenswert, um die Thesaurierungsbegünstigung 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. 6 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. 6 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 Perso-

nengesellschaft 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 eingebracht 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. 6 Satz 2 Nr. 2 EStG-E könnte dieser Vorgang dazu führen, dass eine quotale 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, in dem 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 Oberpersonengesellschaft kein Wechsel des Besteuerungsregimes hinsichtlich des übertragenen Vermögens ausgelöst wird.

Petition: Die Regelung des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG-E sollte dergestalt angepasst, dass ein Ausnahmetatbestand 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.

Petition: 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 ggfs. „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, insofern eine Abweichung in den Rechtsfolgen zuzulassen.

Petition: Eine Sofortversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG könnte durch eine gesetzliche Anpassung des

§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG vermieden werden, wonach Fälle des fiktiven Formwechsels ausdrücklich aus dem Nachversteuerungstatbestand des § 34a Abs. 6 Satz 1 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.

Petition: 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)

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.³ 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 des deutschen Steuersubstrats 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 anderen 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 eine Anpassung der bisherigen Konzernklausel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. b) EStG) sowie des Eigenkapital-Escapes (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. c) EStG) an die Vorgaben der ATAD vor. Zudem schraubt der Regierungsentwurf die ursprünglich im Referentenentwurf vorgesehene Umwandlung der Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro in einen Freibetrag wieder zurück. An der vorgesehenen Einführung der Anti-Fragmentierungsregel, wonach die Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro im Falle von gleichartigen Betrieben nur einmal genutzt werden kann, wird jedoch unverändert festgehalten.

5.1 Freigrenze und Anti-Fragmentierungsregel (§ 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a 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 der Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro als ein Betrieb. Die Freigrenze ist somit auf diese Betriebe entsprechend dem Verhältnis der Nettozinsaufwendungen aufzuteilen (sog. Anti-Fragmentierungsregel, § 4h Abs. 2 Satz 1 lit. a Satz 2 EStG-E).

Bislang wurde die Freigrenze i.H.v. 3 Millionen Euro wegen der Betriebsbezogenheit der Zinsschranke individuell - d.h. pro Betrieb - angewendet.⁴ Nach der künftigen Ausgestaltung würde die Freigrenze 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 der Freigrenze und deren Entlastungswirkung drastisch verringern. Dies stellt eine weitreichende Verschärfung der Norm dar.

Die ATAD-Richtlinie sieht in Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 1 lit. a ATAD-Richtlinie die Einführung eines Freibetrags vor.⁵ Als verschärfende Maßnahme steht es den Mitgliedstaaten zwar grundsätzlich offen, eine schärfere

³ Vgl. BT-Drs. 16/4841, S. 47.

⁴ Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 4 Rn. 222.

⁵ Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 4 Rn. 127, 128.

Maßnahme, z.B. eine Freigrenze einzuführen. In Anbetracht der Verschärfung der Zinsschranke durch die vorgesehene Einführung der Anti-Fragmentierungsregel sollte jedoch zwingend von der Ausgestaltung als Freigrenze abgesehen werden. Es ist unverständlich, weshalb an der ursprünglich vorgesehenen Einführung eines Freibetrags nicht festgehalten wurde, die der Referentenentwurf bereits vorsah. Die Beibehaltung der Freigrenze einhergehend mit einer Reihe von Verschärfungen der Norm des § 4h EStG würde nicht nur die Gesamtwirkung des Gesetzes konterkarieren, da dies gerade keine „Wachstumschance“ darstellt. Es würde zudem die bereits in der derzeitigen Ausgestaltung der Norm bestehenden verfassungsrechtlichen Bedenken⁶ erhöhen.

Petition: An der im Referentenentwurf vorgesehenen Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag sollte festgehalten werden.

Die vorgesehene Einführung der Anti-Fragmentierungsregel ist zwar grundsätzlich als Wahlrecht durch den Mindeststandard der ATAD-Richtlinie gedeckt. Es handelt sich dabei aber keineswegs um eine verpflichtend umzusetzende Vorgabe! So 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 gewährt die ATAD in Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. b ATAD-Richtlinie die Möglichkeit zwischen einer Gruppenbetrachtung bei Konsolidierung (lit. a) und ohne Konsolidierung (lit. b) zu wählen. So heißt es: „Für Zwecke dieses Artikels **können** Mitgliedstaaten auch Folgende als Steuerpflichtige behandeln:

a) ein Unternehmen, das die Vorschriften im Namen einer Gruppe gemäß der Definition nach nationalem Steuerrecht anwenden darf oder muss;

b) 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 entscheidet, ist somit Steuerpflichtiger i.S.d. der Zinsschranke die gesamte Gruppe, d.h. nach derzeitiger Entwurfsfassung des Gesetzes der Zusammenschluss mehrerer gleichartiger Betriebe als ein Betrieb. Folge der Gruppenbetrachtung ist gem. Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 3 der ATAD, dass die überschüssigen Fremdkapitalkosten und das EBITDA auf der Ebene der Gruppe

berechnet werden und die Ergebnisse sämtlicher Mitglieder der Gruppe umfassen. In Folge der konsolidierten Ermittlung wären die Zinsaufwendungen und die Zinserträge zu konsolidieren.⁷ In demselben Zuge ist im Falle der Gruppenbetrachtung gem. Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 2 ATAD-Richtlinie der maximale Betrag von 3 Millionen Euro auf die Gruppe aufzuteilen. Eine über die Gruppenbetrachtung hinausgehende Anti-Fragmentierungsregel zur Vermeidung des mehrmaligen Ausnutzens der Freigrenze sieht die ATAD dagegen nicht vor.⁸

Petition: Da die Gruppenbetrachtung gem. Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. b ATAD-Richtlinie ein Wahlrecht für die Mitgliedstaaten darstellt, sollte auf die Ausübung des Wahlrechts verzichtet und an der derzeitigen Ausgestaltung der Zinsschranke ohne Anti-Fragmentierungsregel festgehalten werden. Die Anti-Fragmentierungsregelung ist daher im Ergebnis zu streichen. Dies insbesondere in Anbetracht der damit einhergehenden Verschärfung der Zinsschranke, die entgegen dem Ziel des Gesetzes gerade keine Wachstumschance schafft, sondern im Gegenteil mögliches Wachstum der Unternehmen unterbinden wird.

Sofern der deutsche Gesetzgeber das Wahlrecht der Gruppenbetrachtung gem. Art. 4 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. b ATAD-Richtlinie jedoch trotz aller Widrigkeiten in Anspruch nehmen möchte, muss dieses allerdings zwingend in der gesamten Norm des § 4h EStG und damit auch für die Ermittlung des EBITDA und der überschüssigen Fremdkapitalkosten Berücksichtigung finden. Andernfalls erfolgt keine EU-rechtskonforme Umsetzung.

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 oder in unterschiedlichen Branchen bei vergleichbarem Marktprofil (z.B. Produktion & Vertrieb, Sport & Gastronomie, Vermietung & Service, Einzel- & Großhandel, B2B & B2C) 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 Entwurfsfassung der Norm nicht in ihren Grundfesten eingeschränkt werden. Daher be-

⁶ Vgl. BFH-Beschluss v. 14.10.2015, I R 20/15, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 1/16.

⁷ Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 4 Rn. 112.

⁸ Vgl. Schiefer in Hagemann/Kahlenberg, ATAD-Kommentar, Art. 4 Rn. 131.

darf 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 (Mitunternehmenschaften / 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. Dieser Verweis geht u.E. fehl, da die Betätigungsfelder der öffentlichen Hand in Betrieben gewerblicher Art (z.B. Schwimmbäder, Stadtwerke, Büchereien, Häfen) kaum Rückschlüsse oder Anwendungshilfen für die Gleichartigkeit von Betrieben der freien Wirtschaft zulassen. 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. Dies gilt auch vor dem Hintergrund der ATAD-Richtlinie. In Erwägungsgrund 7 der ATAD wird ausgeführt, dass die Zusammenfassung mehrerer Unternehmen als eine Gruppe „auch über eine separate Unternehmensbesteuerungsregelung, die es erlaubt, dass Gewinne oder Zinsabzugspotenzial zwischen den Unternehmen einer Gruppe übertragen werden“ erfolgen kann. Eine Anlehnung an § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG erfüllt daher u.E. nicht die Vorgaben der ATAD-Richtlinie.

Zur Schaffung von mehr Rechtssicherheit bedarf es einer normspezifischen Definition des Begriffs im Rahmen des § 4h EStG. Die Definition sollte zudem im Wortlaut des § 4h EStG gesetzlich verankert werden. Ein Hinweis in der Gesetzesbegründung ist nicht ausreichend.

Petition: Schon aufgrund der absehbar schrankenlosen Auslegungsprobleme des Begriffs der Gleichartigkeit ist die Einführung der Anti-Fragmentierungsregelung abzulehnen. Zumindest bedarf es für den Begriff der Gleichartigkeit i.S.d. Zinsschranke einer normspezifischen, rechtssicheren gesetzlichen Definition.

Auch ist unklar, unter welchen Voraussetzungen der Betrieb unter der einheitlichen Leitung einer Person oder Personengruppe steht. Zum einen definiert der Regierungsentwurf nicht näher den Begriff Person oder Personengruppe 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 gleichge-

richteter 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. Zum andern ist unklar, wie die einheitliche Leitung bestimmt werden soll.

Beispiel: A, B und C sind zu 35%, 20% und 45% an der X-GmbH beteiligt. A, B und D sind zu 10%, 60% und 30% an der Y-GmbH beteiligt. Daneben sind B und D auch noch zu 30% und 70% an der Z-GmbH beteiligt. Alle Unternehmen unterhalten gleichartige Betriebe, haben jedoch jeweils einen deutlich unterschiedlichen Nettozinsaufwand, so dass sich die Höhe der anteiligen Freigrenze steuerlich auswirkt.

Die Y-GmbH kann nun sowohl unter der einheitlichen Leitung der Personengruppe A und B als auch von B und D stehen. Unklar bleibt somit, welche Personengruppe die willensdurchsetzende Gruppe ist und welche Unternehmen unter einheitlicher Leitung stehen. Der Regierungsentwurf sieht keine Auflösung eines solchen Konkurrenzverhältnisses vor.

Darüber hinaus bleibt offen, welche Betriebe nun als gleichartiger Betrieb zusammenzufassen sind. Laut Gesetzesbegründung ist dies der Fall, wenn „dieselbe Person oder Personengruppe in beiden Betrieben zur Führung der Geschäfte berechtigt ist oder ihren Willen in beiden Betrieben durchsetzen kann“. A und B können sowohl in der X-GmbH als auch in der Y-GmbH ihren Willen durchsetzen. Auch B und D können in der Y-GmbH als auch in der Z-GmbH ihren Willen durchsetzen. Daraus ergäbe sich, dass die X-GmbH und die Y-GmbH als auch die Y-GmbH und die Z-GmbH als ein Betrieb i.S.d. § 4h EStG zusammenzufassen wären. Die Y-GmbH wäre demnach doppelt erfasst.⁹ Wie ist ggf. mit unterschiedlichen Rechtsauffassungen der Veranlagungsfinanzämter umzugehen? Auf welcher Rechtsgrundlage soll eine einheitliche Rechtsbasis für die Anwendung der Anti-Fragmentierungsregelung erfolgen, wo doch alle beteiligten Unternehmen weiterhin eigenständige Gewinnermittlungssubjekte bleiben?

Hier ist auch die Reichweite der Fiktion des Zinsschrankenbetriebs unklar: Führt ein Darlehen zwischen zwei Unternehmen dieses Zinsschrankenbetriebs zu relevanten Zinsaufwendungen und Zinserträgen oder ergibt sich aus der Fiktion eines einheitlichen Betriebs, dass insoweit zu negierende Zinserträge /Zinsaufwendungen vorliegen, weil Finanzierungsbeziehungen innerhalb eines Zinsschrankenbetriebs wie bisher bei organschaftsinternen Darlehen „in sich zusammenfallen“ (analog Innenumsätzen im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft)? Welche Auswirkungen hat eine

⁹ Vgl. Wagner/Herbst, DB 2023, S. 2330; Bolik/Nonnenmacher, StuB 2023, S. 761.

Änderung des Nettozinsüberschusses eines der beteiligten Unternehmen des Betriebs in einer späteren Außenprüfung auf die anderen Unternehmen dieses Zins-schrankenbetriebs? Welche verfahrensrechtlichen Änderungs-normen eröffnen eine Anpassungsmöglichkeit?

Wenn es in der Vergangenheit schon schwierig war die betriebsbezogene Zinsschrankenregelung für die transparente Besteuerung von Mitunternehmenschaften zu adaptieren, so hebt die geplante Anti-Fragmentierungsregelung den Umfang der Rechtsunsicherheiten und Anwendungsspielräume der Finanzverwaltung auf ein ungeahntes Niveau.

Petition: *Da die Anti-Fragmentierungsregelung erkennbar nicht rechtssicher ausgestaltet werden kann, ist sie zu streichen.*

Zumindest müsste die Anknüpfung an Personengruppen generell gestrichen werden. Zumindest sollte sowohl der Begriff der einheitlichen Leitung als auch der Person oder Personengruppe rechtssicher definiert werden. Auch sollte zur Vermeidung einer Mehrfachzurechnung ein Konkurrenzverhältnis gesetzlich verankert werden, um die willensdurchsetzende Personengruppe bestimmen zu können.

5.2 Ermittlung der Eigenkapitalquote

Es soll bei der Ermittlung der Eigenkapitalquote die Erhöhung des Eigenkapitals um die Hälfte von Sonderposten mit Rücklagenanteil entfallen (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 5 EStG).

Wohl in Folge eines Redaktionsversehens wäre durch diese Gesetzesanpassung darüber hinaus ein im Konzernabschluss enthaltener Firmenwert zu kürzen (statt wie bisher hinzuzurechnen).

Petition: *Wir bitten das offensichtliche Redaktionsversehen zu bereinigen.*

5.3 Änderungen bei EBITDA-Vortrag

Soweit das verrechenbare EBITDA die um die Zinserträge geminderten Zinsaufwendungen des Betriebs übersteigt, ist es in die folgenden fünf Wirtschaftsjahre vorzutragen (sog. EBITDA-Vortrag). Somit können Steuerpflichtige in Folgejahre nicht abziehbare Zinsaufwendungen i.S.d. § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG bis zur Höhe der EBITDA-Vorträge abziehen. Nach derzeitiger Gesetzeslage entsteht ein EBITDA-Vortrag nicht, wenn die Anwendung des § 4h Abs. 1 Satz 1 EStG durch die Anwendung der Ausnahmen nach § 4h Abs. 2 EStG ausgeschlossen ist.

¹⁰ Die Frage, ob ein EBITDA-Vortrag auch in Fällen eines Nettozinsüberschusses entstehen kann, wurde bislang in der Literatur kontrovers diskutiert. Befürworter zu der Entstehung eines EBITDA-Vortrags auch bei Nettozinsüberschuss u.a. Rödder, DStR 2010, S. 529 sowie Bohn/Loose, DStR 2011, S. 241.

Der Gesetzentwurf sieht nun vor, die Entstehung eines EBITDA-Vortrags künftig auch dann auszuschließen, wenn die Zinsaufwendungen die Zinserträge nicht übersteigen. Laut Gesetzesbegründung handelt es sich hierbei um eine klarstellende Gesetzesänderung.

Dem ist u.E. nicht zuzustimmen.¹⁰

Darüber hinaus wirkt die neue Regelung des § 4h EStG in der vorgesehenen Ausgestaltung krisenverschärfend. Da in wirtschaftlich erfolgreichen Jahren keine EBITDA-Vorträge aufgebaut werden können, die wiederum in konjunkturell schwierigen Zeiten genutzt werden können.¹¹ Eine solche Gesetzesanpassung des § 4h EStG ist insbesondere vor dem Hintergrund fragwürdig, als dass die Vorschrift ohnehin bereits verfassungsrechtlichen Bedenken ausgesetzt ist.¹²

Petition: *Auf die vorgesehene gesetzliche Einschränkung des Entstehens eines EBITDA-Vortrags in Fällen eines Nettozinsüberschusses sollte verzichtet werden.*

6. Einführung Zinshöhen-schranke (§ 4l EStG-E)

6.1 Weitere Abzugsbeschränkungsnorm

Mit § 4l EStG-E sieht der Gesetzentwurf die Einführung einer sog. Zinshöhen-schranke 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 nicht erkennbar. Denn auch die Zinshöhen-schranke 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 Zinsschranke und der Einführung einer Zinshöhen-schranke in nicht zumutbarer Weise in seiner Finanzierungsfreiheit erheblich eingeschränkt. Unklar ist zudem das Verhältnis der beiden Zinsabzugsbeschränkungen zueinander.

¹¹ Vgl. auch DIHK Stellungnahme RefE WtChancenG, S. 12.

¹² Vgl. BFH-Beschluss v. 14.10.2015, I R 20/15, anhängig beim BVerfG unter 2 BvL 1/16.

der. Laut Gesetzesbegründung soll § 4I EStG die Zinsschranke des § 4h EStG ergänzen und nicht deren Anwendung ausschließen. Das würde bedeuten, dass beide Vorschriften nebeneinander Anwendung finden. Dies würde jedoch den ohnehin schon erschwerten Zinsabzug in einer für den Steuerpflichtigen nicht zumutbaren Weise erheblich weiter erschweren.

Im Ergebnis stellt sich die kritische Frage, weshalb eine zusätzliche Regelung, die eine derartige Belastung der Konzernfinanzierung durch zahlreiche Nachweispflichten mit sich bringt, in einem Wachstumschancengesetz vorgesehen ist. Dies insbesondere in Anbetracht des signifikant gestiegenen Zinsniveaus und in einer Zeit, in der Unternehmen mit Refinanzierungsschwierigkeiten und wirtschaftlichen Problemen zu kämpfen haben.

Petition: 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.¹³ Diese verfassungsrechtlichen Bedenken belasten eine Zinshöhenschranke analog auch schon vor ihrer Einführung. Hier sieht die Zinshöhenschranke dieselbe asymmetrische Behandlung vor, die einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellt, 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 Projektentwicklungen 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.

¹³ BFH, Beschluss v. 14.10.2015, I R 20/15, anhängig unter 2 BvL 1/16.

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. im Inland steuerpflichtig sind.

Petition: Auf die Einführung einer Zinshöhenschranke sollte aus steuerrechtlichen, wirtschaftspolitischen und verfassungsrechtlichen Gründen verzichtet 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.

Petition: Auf die Einführung einer Zinshöhenschranke (§ 4I EStG-E) sollte aus diesem zusätzlichen und eigenständigen Grund sowie in Anbetracht der bereits angeführten verfassungsrechtlichen Bedenken verzichtet werden.

6.4 Fremdvergleichsgrundsatz

Während der Begründung des Referentenentwurfs zufolge die Zinshöhenschranke den Betriebsausgabenabzug „auf einen angemessenen Betrag“ beschränken sollte, sieht der Regierungsentwurf diese Aussage zwar nicht mehr vor. Weiterhin definiert der Gesetzentwurf mit der Zinshöhenschranke sodann den um zwei Prozentpunkte erhöhten Basiszinssatz nach § 247 des Bürgerlichen Gesetzbuchs implizit als „angemessen“. Damit wird der Fremdvergleichsgrundsatz ausgehebelt und eben kein angemessener Zinssatz festgelegt. Im Ergebnis ist dieser Entwurf somit im Widerspruch zu den

erst in 2022 aktualisierten OECD-Grundsätzen, die in 2023 Bestandteil der deutschen Verwaltungsgrundsätze wurden.

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.¹⁴ 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 Zinshöhenbeschränkung 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 stets oberhalb der Zinshöhenbeschränkung. (MFI Zinsstatistik der Bundesbank, Laufzeit über 5 Jahre).

Aus diesem Grund kann man bezweifeln, dass die Zinshöhenbeschränkung zu einem -entsprechend der Zielsetzung- angemessenen Betriebsausgabenabzug führt. Darüber hinaus wird bei konzerninternen Darlehensbeziehungen in der Praxis nicht auf den Basiszinssatz, sondern auf den EURIBOR abgestellt. Im Ergebnis erscheint die Zinshöhenbeschränkung somit willkürlich.

Bei grenzüberschreitenden Transaktionen wird mangels Möglichkeit zur Gegenkorrektur des anderen Staats, die die Zinshöhenbeschränkung anders als Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (Fremdvergleichsgrundsatz) nicht vorsieht, die Zinshöhenbeschränkung zudem 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.¹⁵ 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.¹⁶ Dies sollte auch bei der Einführung einer gesetzlichen Regelung berücksichtigt werden. Zudem konterkariert die Einführung der Vorschrift die erst 2022 veröffentlichten neuen OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

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. Laut Gesetzesbegründung soll die Zinshöhenbeschränkung nun die bestehenden Regelungen zur Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs (u.a. § 4h EStG) und zum Fremdvergleich (u.a. § 1 AStG) ergänzen. Unklar bleibt allerdings, dass Vorrangverhältnis der Normen zueinander.

Zudem verlangen die deutschen Verrechnungspreisvorschriften im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation weiterhin die Substantiierung von Zinssätzen anhand von Benchmark-Studien. Die Einführung einer Zinshöhenbeschränkung und damit einhergehend eines gesetzlich bestimmten Höchstzinssatzes trägt somit nicht zur Entlastung dieses Aufwands bei.

Petition: Auf die Einführung einer Zinshöhenbeschränkung sollte auch aus diesem Grund verzichtet werden.

Sofern jedoch an einer Einführung festgehalten wird, sollte zur Schaffung von Rechtssicherheit ein gesetzliches Vorrangverhältnis des § 4I EStG zu § 1 AStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG geschaffen werden.

In diesem Fallsollte zusätzlich 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.

Diese sog. Entlastungsmöglichkeit fordert einen doppelten Nachweis sowohl für den Gläubiger als auch für die Muttergesellschaft. Das bedeutet für die Praxis,

¹⁴ Vgl. RegE AbzStEntModG, BT-Drs. 19/27632, S. 67.

¹⁵ Vgl. BFH, Urteil v. 13.01.2022, I R 15/21, Rz. 23.

¹⁶ Vgl. BVerfG, Beschluss v. 04.03.2021, 2 BvR 1161/19.

dass sowohl eine Benchmark-Studie für den Gläubiger als auch eine Benchmark-Studie für die Muttergesellschaft zu erstellen wäre. Zudem verlangen die Verrechnungspreisgrundsätze eine Studie für den Darlehensnehmer. Der Aufwand des Nachweises vervielfacht sich somit. Daneben erhöht dies die Komplexität der Vorschrift.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass die OECD 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.¹⁷ Insbesondere ist der Zinssatz anhand der Bonität der Darlehensnehmerin zu bestimmen. Unter Berücksichtigung der international geltenden OECD-Regeln darf daher weder die Muttergesellschaft noch die Verhältnisse der Gläubigerin einen Einfluss auf die Entlastungsmöglichkeit haben.

Darüber hinaus weist ein Konzern für seine externen Mittelbeschaffungsmaßnahmen zu jedem Zeitpunkt eine Vielzahl unterschiedlich hoher externer Refinanzierungskosten aus. Diese sind wiederum abhängig von diversen Parametern wie Fristigkeiten, Transaktionstypen, Kapitalmärkten u.v.m. Daher sind die tatsächlichen externen Refinanzierungskosten kein konkreter einzelner Wert. Diese bilden vielmehr eine Bandbreite an Werten. Dies berücksichtigt § 4I Abs. 1 EStG-E, allerdings zu Lasten des Steuerpflichtigen, da nur der niedrigste externe Schuldzinssatz abzugsfähig ist („der von diesem im günstigsten Fall“). Diese Auslegung birgt allerdings die Gefahr, dass der konzerninterne Darlehensgeber Verluste erleidet, weil er lediglich den günstigsten externen Schuldzins als konzerninternen Zins ansetzen darf.

Petition: Die Wörter „im günstigsten Fall“ sollten gestrichen werden. Jeder Wert innerhalb der Bandbreite der Vergleichswerte sollte Berücksichtigung finden.

Zudem sollte die Entlastungsmöglichkeit vor dem Hintergrund des enorm praktischen Aufwands und in Anbetracht der Rechtssicherheit im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung nur auf den Schuldner abstellen.

6.6 Gegenbeweis

Darüber hinaus sieht die Zinshöhenbeschränkung eine Substanz Ausnahme vor. Hierfür bedient sich die Vorschrift per Verweis des Gegenbeweises nach § 8 Abs. 2 AStG. Gem. § 4I Abs. 1 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 Geschäftsleitung 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 Abs. 1 Satz 5 EStG-E die Anwendung des Gegenbeweises aus, soweit der Staat nicht verpflichtet ist aufgrund völkervertraglicher Vereinbarungen Amtshilfe zu leisten. Da Deutschland mit sich selbst keine Amtshilfe leisten kann und somit nicht verpflichtet ist, Amtshilfe zu leisten, würde der Gegenbeweis nach dem reinen 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 EuGH¹⁸ 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.

Der Versuch des § 4I Abs. 1 EStG-E, an § 8 Abs. 2 AStG anzuknüpfen, zeigt vielmehr, dass über das AStG bereits alles an potenziellen Missbrauchsgefahren auch im Bereich der Konzernfinanzierung hinreichend unterbunden wird, insbesondere für Geschäftsbeziehungen mit Drittstaaten, denen das Gesetz keine Möglichkeit des Gegenbeweises eröffnet.

¹⁷ Vgl. Kapitel X OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 10.25 i.V.m. Tz. 1.98.

¹⁸ EuGH v. 12.09.2006, C-196/04.

Dies gilt zudem auch insbesondere in Anbetracht der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung. Der deutsche Gesetzgeber sollte von Alleingängen, die speziell inlandsradizierte Unternehmen schädigen würden, absehen.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass die Frage der Substanz bei Finanzierungsgesellschaften im Rahmen des § 4I EStG-E eine Inkonsistenz aufweist. Zwar verweist der Wortlaut des Gesetzes explizit auf die Definition der wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit des § 8 Abs. 2 AStG. Gleichzeitig weitet jedoch die Gesetzesbegründung an dieser Stelle das Tatbestandsmerkmal der Substanz für Zwecke des § 4I EStG-E wiederum eigenständig aus. Dort heißt es, dass eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit in Bezug auf das konkrete Finanzierungsgeschäft insbesondere voraussetzt, dass der Gläubiger über die Fähigkeit und die Befugnis verfügt, das Risiko des konkreten Finanzierungsgeschäfts tatsächlich zu kontrollieren oder es zu tragen.¹⁹ Diese Formulierung erinnert an die mittlerweile gestrichene Rz. 3.92 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2021, die in der Literatur erheblicher Kritik ausgesetzt war, weil sie den OECD-Grundsätzen widersprach und auch der BFH schlussendlich mit Urteil v. 18.05.2021 (I R 4/17) widersprochen hat.

Darüber hinaus sollte in Anbetracht der Rechtssicherheit für Konzernfinanzierungsgesellschaften im Rahmen des § 4I EStG-E keine anderen bzw. weitergehenden Substanzkriterien gelten als im Rahmen des § 8 Abs. 2 AStG.

Petition: Auch aus diesem zusätzlichen und eigenständigen Grund sollte auf die Einführung einer Zinshöhen-schranke verzichtet werden.

Sofern der Gesetzgeber davon jedoch nicht abrücken möchte, sollte der Anwendungsbereich der Zinshöhen-schranke EU-rechtskonform auf grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen beschränkt werden.

7. Forderung des Bundesrats: Einführung einer Regelung für Finanzierungsbeziehungen und Finanzierungsdienstleistungen im AStG

Sowohl im Gesetzgebungsverfahren des Abzugsteu-erentlastungsmodernisierungsgesetzes (BGBl. I 2021, S. 1259) als auch des ATAD-Umsetzungsgesetzes (BGBl. I 2021, S. 2035) wurde die Einführung einer eigenständigen Regelung für die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei Finanzierungsbeziehungen (§ 1 Abs. 3d AStG-E) als auch bei Finanzierungsdienstleistungen (§ 1 Abs. 3e AStG-E) forciert, deren gesetzliche Implementierung jedoch schlussendlich scheiterte.

Nun hat der Bundesrat im Rahmen seiner Stellungnahme am 20.10.2023 erneut die Einführung einer eigenständigen Regelung für Finanztransaktionen im AStG - in derselben Ausgestaltung wie im Jahr 2021 - als Ersatz für die vorgesehene Einführung einer Zinshöhen-schranke gefordert.

Die Vorschrift des § 1 Abs. 3d AStG-E sieht weiterhin die außerbilanzielle Korrektur von Zinsaufwendungen innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe vor,

- ▶ wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass er den aus der Finanzierungsbeziehung resultierenden Kapitaldienst, insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen, von Anfang an hätte erbringen können und dass die empfangene Finanzierung wirtschaftlich und für den Unternehmenszweck benötigt wird (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 AStG-E) oder
- ▶ der zu entrichtende Zinssatz den Refinanzierungszinssatz übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG-E).

§ 1 Abs. 3e AStG-E sieht eine spezielle Regelung für den Umgang mit „Durchleitungsdarlehen“ vor, die gemäß Begründung insbesondere auch für Treasury-Finanzierungsbeziehungen relevant sind. In den Anwendungsbereich der Regelung sollen außerdem Finanzierungsgesellschaften fallen, die Finanzmittel im Konzern steuern und in den Bereichen Liquiditäts-, Finanzrisiko- oder Währungsrisikomanagement tätig sind.

Danach sollen diese Art von Tätigkeiten keine Finanzierungsleistungen im engeren Sinn darstellen, sondern regelmäßig funktions- und risikoarme Dienstleistungen sein (geringe Wertschöpfungstätigkeit).

Die Vergütung soll nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden. Zudem soll die Höhe der Vergütung laut Begründung des Bundesrats abhängig vom Einzelfall sein und nach dem Funktions- und Risikoprofil der leistungserbringenden Einheit bestimmt werden. Es soll nicht abwegig erscheinen, wenn sich diese im Fall einer reinen Vermittlungsleistung ohne eigenes finanzielles Risiko der vermittelnden Gesellschaft zwischen fünf Prozent und zehn Prozent auf die direkt zuzurechnenden Kosten bemisst, wobei Finanzierungskosten nicht die Bemessungsgrundlage erhöhen.

¹⁹ Vgl. RegE WtChancenG, S. 156.

Zwar ist grundsätzlich eine klare Regelung zu Finanztransaktionen zu begrüßen. Auch ist dem Bundesrat beizupflichten, dass nicht nachvollziehbar ist, weshalb anstatt einer Annäherung des deutschen Steuerrechts an Kapital X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu Finanzierungstransaktionen mit der Einführung des § 4l EStG-E neben dem Fremdvergleich eine weitere Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs in das EStG eingefügt werden soll, die die Gefahr von Doppelbesteuerungen mangels Gegenkorrektur des anderen Staates durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA erheblich erhöhen (vgl. Gliederungspunkt 6.4)

Allerdings ist die erneut vorgesehene - im Wortlaut unveränderte - Einführung eines § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E damals wie heute überschießend und verfehlt, da sich die Vorschrift, insbesondere § 1 Abs. 3d AStG-E, in ihrer Ausgestaltung nicht vollumfänglich an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien orientiert bzw. sich die OECD-Vorgaben nicht in dem Gesetzentwurf widerspiegeln. Ein Gleichklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist jedoch insbesondere auch deshalb relevant, weil diese nun auch als Anlage integraler Bestandteil der vom BMF herausgegebenen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 sind. Zudem strebt die Europäische Kommission mit ihrem Richtlinienentwurf vom 12.09.2023 durch einen verbindlichen Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien eine Anwendung EU-einheitlicher Verrechnungspreisregelungen im Einklang mit den OECD-Vorgaben an.

Eine von den OECD-Verrechnungspreisleitlinien abweichende gesetzliche Regelung ist somit keine vermeintliche Lösung, sondern erhöht im Ergebnis das Doppelbesteuerungsrisiko für die Unternehmen und führt zu einem weiteren Anstieg der Verständigungsverfahren, bei denen Deutschland bereits den Spitzenplatz belegt. Darüber hinaus wird mit einer solchen Norm inländischen Unternehmen bzw. Unternehmensgruppen ein besonderer Nachteil im internationalen Wettbewerb auferlegt.

Nachfolgend nehmen wir hierzu im Detail Stellung.

7.1 Gesetzliche Vermutung

Eine Korrektur des Zinsaufwands unterbleibt nur, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass (i) er den Kapitaldienst von Anfang an hätte erbringen können (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit a AStG-E, „Cash-Flow“-Test) und (ii) er die Finanzierung wirtschaftlich benötigt und für den Unternehmenszweck verwendet (§ 1 Abs. 3d Nr. 1 lit. b AStG-E, „Business Purpose“-Test) und (iii) der zu entrichtende Zinssatz den Refinanzierungszinssatz nicht übersteigt, zu dem sich das Unternehmen unter Zugrundelegung des Ratings für die Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten finanzieren könnte. Wird im Einzelfall nachgewiesen, dass ein aus dem Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem

Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist dieses bei der Bemessung des Zinssatzes zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG-E).

Steuerpflichtige werden im Hinblick auf die zu führende Glaubhaftmachung auf erhebliche Schwierigkeiten stoßen und werden durch die Neuregelung angehalten sein, zukünftig regelmäßig „Cash-Flow“-Tests und „Business Purpose“-Tests bei Vergabe konzerninterner Darlehen zu führen. Insbesondere bei Darlehen, die nicht unmittelbar mit dem Unternehmenszweck im Zusammenhang stehen, werden Steuerpflichtige vermutlich Schwierigkeiten haben, den „Business Purpose“-Test zu bestehen, auch weil durch unbestimmte Rechtsbegriffe unklar bleibt, wie dies erfolgen soll.

Darüber hinaus ist fraglich, welches Beweismaß der Steuerpflichtige treffen muss, um die Glaubhaftmachung erfüllen zu können. Aus der praktischen Erfahrung mit § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG zeigt sich, dass Steuerpflichtige das von der Verwaltung hoch angesetzte Beweismaß in der Regel nicht erfüllen können, so dass dies schlussendlich in Verständigungsverfahren endet. § 8b Abs. 3 Satz 7 KStG enthält eine gesetzliche Vermutung, unter welchen Umständen fremde Dritte Darlehen gewähren würden. Es ist u.E. bislang kein Fall bekannt, in dem ein Steuerpflichtiger diese Vermutung widerlegen konnte. Daher ist davon auszugehen, dass ein ähnliches Szenario für § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E droht, wenn diese Regelungen unverändert Eingang in das Gesetz finden sollten.

Darüber hinaus konterkariert die gesetzliche Vermutung des § 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG-E die erst kürzlich erneuerten OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

Gesetzliche Vermutung § 1 Abs. 3d Nr. 2 AStG-E

In Kapital X, Abschnitt C.1.1.4 „Verwendung des Konzernratings“, in Tz. 10.81 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien wird der Regelfall dargestellt. Dort heißt es:

„Trotz bewährter Ansätze zur **Schätzung des Kreditratings einer bestimmten Konzerngesellschaft** oder Schuldtitlemission ergibt sich aus den vorstehenden Erwägungen, dass **ein Preisansatz** auf Basis der aus öffentlich verfügbaren Rating-Tools abgeleiteten **Kreditratings für einzelne Konzernunternehmen**, die Analyse des impliziten Konzernrückhalts, die verlässliche Bewertung konzerninterner Transaktionen sowie Informationsasymmetrien u.U. Herausforderungen mit sich bringen, die - sofern keine Lösungen gefunden werden - **zu unzuverlässigen Ergebnissen führen können.**“

Tz. 10.82 regelt dann den Ausnahmefall, in dem vom Kreditrating der einzelnen Konzerngesellschaft abgewichen werden kann. Dort heißt es:

„In diesem Fall [Anm. EY: in dem das Kreditrating der Konzerngesellschaft zu unzuverlässigen Ergebnissen

führen] kann ggf. auch das Kreditrating des multinationalen Konzerns zur Bestimmung des Preises für das sachgerecht abgegrenzte Darlehen verwendet werden, insbesondere wenn die Konzerngesellschaft bspw. eine wichtige Rolle für den Konzern insgesamt spielt, wie in Tz. 10.78 und 10.79 beschrieben, und wenn sich die Indikatoren ihrer Kreditwürdigkeit nicht wesentlich von denen des Konzerns unterscheiden.“

Hier bringt die OECD klar zum Ausdruck, dass im Regelfall (Tz. 10.81) bewährte Ansätze zur Schätzung des Kreditratings einer bestimmten Konzerngesellschaft existieren bzw. anzuwenden sind. Nur **gegebenenfalls** und unter gewissen Voraussetzungen kann das Konzernrating zur Anwendung kommen (Tz. 10.82).

Daher ist an dieser Stelle der Begründung in der BR-Stellungnahme, S. 28, zu widersprechen, in der es heißt: „Würde hingegen unreflektiert auf die Bonität einer einzelnen Gesellschaft abgestellt, würde dies dazu beitragen, Steuergestaltungsstrategien zu fördern, da beispielsweise verbundene Unternehmen im Gegensatz zu unverbundenen Unternehmen in der Lage sind, ihre Risiken in diesem Bereich sehr einfach zu beeinflussen und zu verschieben (OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Tz. 10.81).“

Gesetzliche Vermutung (§ 1 Abs. 3e AStG-E)

§ 1 Abs. 3e AStG-E widerspricht insofern der OECD, als dass Finanzierungsleistungen widerlegbar als Routineleistungen erachtet werden. Die OECD sieht die Routineleistung nur als eine Variante an. In Tz 10.133 ff. und 10.138 ff stellt die OECD mit zwei Beispielen die Bandbreite möglicher Sachverhalte bei konzerninternen Finanzdienstleistungen dar. Die gesetzliche Vermutung in § 1 Abs. 3e AStG-E entspricht dem Beispiel 1 (Tz. 10.133).

Dort heißt es: „X ist die MG eines multinationalen Konzerns, deren Tochtergesellschaften H, J, K und L an einem physischen Cash-Pool beteiligt sind, für den eine weitere TG - M - als Cash-Pool-Führer fungiert. Alle Teilnehmer haben dieselbe funktionale Währung, die zugleich die einzige Währung in diesem Cash-Pool ist.“

Das Beispiel 2 in Tz. 10.138 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (keine Routinefunktion) findet dagegen im derzeitigen Gesetzesvorschlag keine Entsprechung.

Dort heißt es: „Unternehmen T, ein Konzernunternehmen des multinationalen Konzerns Y, fungiert als Treasury-Einheit des multinationalen Konzerns und führt verschiedene konzerninterne und -externe Finanztransaktionen durch. Der wesentliche Geschäftszweck von Unternehmen T besteht in der Erbringung von Treasury-Dienstleistungen für die anderen Unternehmen des

multinationalen Konzerns, einschließlich der strategischen Steuerung und Verwaltung der Konzernliquidität. T ist für die Finanzierung des multinationalen Konzerns durch Anleiheemissionen oder Kredite bei konzernfremden Banken verantwortlich und arrangiert gegebenenfalls konzerninterne Darlehen, um den Finanzierungsbedarf anderer Konzernunternehmen zu decken“.

Ausdrücklich lässt die OECD die Sichtweise zu, dass Finanzierungsdienstleistungen mit Bankgeschäften vergleichbar sein können, denen eine Risikoprämie und somit ein höheres Entgelt zusteht. Die Regelung des § 1 Abs. 3e AStG-E deckt somit nur einen Fall (nämlich Beispiel 1) ab und nicht die von der OECD in ihren Beispielen zum Ausdruck gebrachte Bandbreite möglicher Fälle.

Zudem wird durch die gesetzliche Vermutung nunmehr die Beweislast auf den Steuerpflichtigen verschoben. Durch die fehlenden Ausführungen, wie ein solcher Beweis aussehen kann, droht die Widerlegbarkeit der Vermutung ins Leere zu laufen.

Darüber hinaus sollte aus dem Grund, dass es eine Bandbreite möglicher Fälle gibt, in denen u.U. auch eine Risikoprämie einzupreisen ist, das Entgelt nicht ausschließlich anhand der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen sein.²⁰ Vielmehr sollte stets die für den jeweiligen Einzelfall am besten geeignete Methode Anwendung finden. Hierauf weist auch die OECD hin und führt aus, dass für den Fall, dass ein Cash-Pool-Führer nicht nur reine Vermittlungstätigkeiten ausübt, die Bestimmung des Preises für die Transaktion nach den entsprechenden Ansätzen in anderen Teilen der Leitlinie erfolgt.²¹ Sofern somit im konkreten Einzelfall Vergleichswerte ermittelt werden können, sollte demnach die Preisvergleichsmethode vorrangig anzuwenden sein.²²

Petition: Die gesetzlichen Vermutungen in § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E konterkarieren zum einen die Rechtsprechung des BFH und stehen nicht im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Darüber hinaus definiert der Gesetzesvorschlag kein gesetzliches Beweismaß.

Dies schafft zum einen enorme Rechtsunsicherheit für den Steuerpflichtigen. Zum andern wird somit die Gefahr der Doppelbesteuerung erhöht.

Daher sollte auf die Einführung des § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E in der jetzigen Ausgestaltung verzichtet werden. Die Einführung einer nationalen Vorschrift zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Finanzierungsbeziehungen sollte der Gesetzesvorschlag zwingend an die OECD-Verrechnungspreisleitlinien angepasst werden.

²⁰ Vgl. BR-Stellungnahme, BR-Drs. 433/23 (B), S. 29, 30.

²¹ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kapitel X, Tz. 10.131.

²² Vgl. BFH, Urteil v. 18.05.2021, I R 4/17, BStBl. II 2023, S. 678, Rz. 35ff.

Darüber hinaus sollte ein angemessenes Beweismaß gesetzlich definiert werden.

Zudem sollte die Vergütung nicht, wie in der Begründung ausgeführt, ausschließlich nach der Kostenaufschlagsmethode bestimmt werden.

7.2 Weitere Zinsabzugsbeschränkungsnorm

Laut Begründung ist eine Konkretisierung der betrieblichen Veranlassung von grenzüberschreitenden Finanzierungsbeziehungen sachgerecht, da mit diesen ein erhöhtes Gestaltungspotenzial zur Minimierung von Steuerzahlungen einhergeht. Insbesondere soll verhindert werden, dass hochpreisige hybride Finanzierungen, denen kein Darlehensbedarf zugrunde liegt, zur niedrigpreisigen Anlage bei anderen verbundenen Unternehmen genutzt werden und die Differenz steuerlich motiviert zur Minderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage führt.²³

Allerdings hat der deutsche Gesetzgeber zur Vermeidung solchen Missbrauchs mit der Zinsschranke des § 4h EStG eine Regelung geschaffen, die Gewinnverlagerungen auf Basis von nicht fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen im Bereich der konzerninternen Finanztransaktionen durch Beschränkung des Zinsabzugs inländischer Unternehmen verhindert. Sogar die EU hat in der ATAD-Richtlinie eine Vorschrift in Anlehnung an die deutsche Zinsschranke festgelegt, die die Aushöhlung der Steuerbemessungsgrundlage im Binnenmarkt und der Verlagerung von Gewinnen in Drittländer im Bereich der Abzugsfähigkeit von Zinsen entgegenwirken soll.²⁴

Dies wird auch durch Betriebsprüfungserfahrungen belegt, die regelmäßig zeigen, dass überzogener Zinsabzug steuerlich nicht abzugsfähig ist, weil dieser bereits vom Anwendungsbereich der Zinsschranke erfasst ist.

Petition: In Anbetracht einer bereits bestehenden Zinsabzugsbeschränkungsnorm in Gestalt der Zinsschranke des § 4h EStG sollte auf die Einführung einer weiteren Abzugsbeschränkungsvorschrift für Zinsaufwendungen verzichtet werden.

7.3 Ungleichbehandlung Inbound und Outbound

Der Gesetzesvorschlag definiert als Tatbestandsmerkmal inländischen Zinsabzug durch konzerninterne Finanzmittel. Die Behandlung von Outbound-Darlehen und damit entstehende Zinserträge des Steuerpflichtigen werden hingegen gesetzlich nicht geregelt. In diesen Fällen dürfte sich die Frage stellen, ob durch

Nichterfassung in § 1 Abs. 3d AStG-E stattdessen § 1 Abs. 4 AStG und die BFH-Rechtsprechung Anwendung finden.

§ 1 Abs. 4 AStG definiert, dass Geschäftsbeziehungen auch im Falle eigenkapitalersetzender Darlehen nach dem Fremdvergleichsprinzip zu bepreisen sind. Dies führt nach bisheriger Praxis dazu, dass Zinsen nach einer individuellen Kreditwürdigkeitsprüfung durch die Tochtergesellschaft festzulegen sind.

Eine solche unterschiedliche Behandlung von Zinsaufwand und Zinsertrag und deren einschlägigen Vorschriften erscheint fragwürdig und nicht nachvollziehbar.

Wie für den Outbound-Fall sollten daher auch für den Inbound-Fall die OECD-Verrechnungspreisleitlinien gelten, die nicht - wie der deutsche Gesetzentwurf - zwischen beiden Fallvarianten unterscheidet.

Petition: Der Gesetzgeber sollte - sofern er eine gesetzliche Regelung für Finanztransaktionen weiterhin anstreben möchte - die begrenzte Anwendung auf den Inbound-Fall überdenken. Zumindest sollte eine Klarstellung erfolgen, ob Outbound-Fälle, wenn diese nicht von § 1 Abs. 3d AStG-E erfasst werden, weiterhin in den Anwendungsbereich des § 1 AStG fallen.

7.4 Rückwirkende Anwendung

Der Bundesrat sieht für die Einführung des § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E eine erstmalige Anwendung für den Veranlagungs- bzw. Erhebungszeitraum 2023 vor. Damit würde die neue Regelung für Finanztransaktionen sämtliche laufende Darlehensbeziehungen erfassen und rückwirkend Anwendung finden.

Eine solche rückwirkende Anwendung ist abzulehnen. Dies gilt insbesondere, da die eigenständige Regelung für Finanztransaktionen im AStG die im Regierungsentwurf vorgesehene Einführung einer Zinshöhenschranke des § 4I EStG-E ersetzen soll. Die Norm des § 4I EStG-E würde jedoch im Gegensatz zu § 1 Abs. 3d und Abs. 3e AStG-E erstmalig für Zinsaufwendungen anzuwenden sein, die nach dem 31.12.2023 entstehen (§ 52 Abs. 8e EStG-E).

Petition: Sofern der Gesetzgeber eine gesetzliche Regelung für Finanztransaktionen weiterhin anstreben möchte, sollte von einer rückwirkenden Anwendung abgesehen werden. Die Regelung sollte erstmals auf Darlehen anzuwenden sein, die ab dem 01.01.2024 vereinbart werden. Für laufende Darlehensbeziehungen sollte zudem eine Übergangsregelung eingeführt werden.

²³ BR-Stellungnahme, BR-Drs. 433/23 (B), S. 26.

²⁴ Vgl. Richtlinie (EU) 2016/1164, Amtsblatt der EU, L 193/1, Erwägungsgrund 5.

8. 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, „Steuervermeidungspraktiken 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). Erst mit dem WtChancenG selbst sind erstmals zwei gesetzgeberische Änderungen im InvStG infolge von DAC6-Mitteilungen vorgesehen.

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 Regierungsentwurf eng an den Bestimmungen der Mitteilungspflicht für grenzüberschreitende Gestaltungen orientiert (BR-Drs. 433/23, S. 179 f.) 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.

Die DAC6 wurde insbesondere mit der rechtspolitischen Funktion (d.h. das Ziel, zeitnah von neuartigen Gestaltungen zu erfahren, um etwaige Gesetzeslücken zeitnah zu schließen) sowie der veranlagungsunterstützenden Funktion (d.h. das Ziel bereits in der Veranlagung auf Steuergestaltungen hingewiesen zu werden) begründet (siehe Richtlinie 2018/822/EU, Nr. 2 der Präambel). Die veranlagungsunterstützende Funktion war insbesondere für Staaten mit einem sog. Self-Assessment-System sinnvoll, in dem Steuererklärungen nur stichprobenartig oder auf Verdacht überprüft werden. In Deutschland, wo grundsätzlich noch jede Steuererklärung geprüft und ein Steuerbescheid erlassen wird und jedes größere Unternehmen einer Betriebsprüfung unterliegt, tritt die veranlagungsunterstützende Funktion in den Hintergrund. Die geringe Anzahl von lediglich zwei potenziellen Gesetzesänderungen in drei Jahren DAC6 zeigt, dass es einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen auch für die rechtspolitische Funktion der Mitteilungspflicht offensichtlich nicht bedarf.

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.

Petition: Auf die Einführung einer Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen sollte verzichtet werden.

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 für die Unternehmen bereits Prozesse und Routinen etabliert wurden. Insofern sollten jedenfalls die Kennzeichen des § 138I Abs. 3 Nr. 3 Buchst. d bis f AO-E gestrichen werden;
- ▶ die Mitteilungspflicht für innerstaatliche Steuergestaltungen weiter auf die allgemeinen Kennzeichen des § 138I Abs. 3 Nr. 1 bzw. 2 AO-E zu beschränken (das 2016 vorgelegte Gutachten des Max-Plancks-Instituts an das BMF hatte insbesondere eine Beschränkung auf die Mitteilungspflicht modellhafter bzw. standardisierter Gestaltungen empfohlen, siehe dort S. 152);
- ▶ das Kennzeichen des § 138I Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a AO-E (Mantelkauf) zu streichen, da die deutschen Gesetze mit § 8c KStG und § 10a GewStG bereits umfassende Maßnahmen gegen Mantelkäufe vorsehen und es insofern keinen Anwendungsbereich für das Kennzeichen gibt;
- ▶ umfassend von der Ermächtigung des § 138I 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. Unionsrechtlich waren einer Whitelist für die Mitteilungspflicht grenzüberschreitender Steuergestaltungen bisher durch die DAC6-Richtlinie Grenzen gesetzt. Bei einer innerstaatlichen Mitteilungspflicht könnten hingegen sämtliche der Finanzverwaltung bekannte Gestaltungen auf eine Whitelist gesetzt werden und die Mitteilungspflicht gänzlich auf ihre rechtspolitische Funktion ausgerichtet. So sollten insbesondere folgende Sachverhalte keine Mitteilungspflicht auslösen und in eine Whitelist aufgenommen werden:
 - Standardvorgänge der Rechts- und Steuerberatung sowie Unternehmenspraxis wie die Erstellung von Darlehens-, Lizenz- oder Dienstleistungsverträgen sollten keine Mitteilungspflicht für standardisierte Dokumentationen auslösen;
 - Gängige Gestaltungen zur Verhinderung eines Forderungsverzichts (wie die Einlage von Kapital mit späterer Rückzahlung, vgl. z.B. BFH v. 20.7.2018, IX R 5/15, BStBl. II 2019, 194) sind der Finanzverwaltung bekannt und sollten keine Mitteilungspflicht auslösen;
 - Einlagen verzinslicher Forderungen in einer Tochtergesellschaft sind per se mit einer Umwandlung steuerpflichtiger Zinserträge in (teilweise) steuerfreie Dividenden verbunden, dienen der Stärkung des Eigenkapitals, sind der Finanzverwaltung hinlänglich bekannt und sollten daher keine Mitteilungspflicht auslösen;
- Die Errichtung eines Cash Pools ist gängige Unternehmenspraxis, die nicht aus steuergestalterischen Erwägungen durchgeführt wird und der Finanzverwaltung hinlänglich bekannt ist;
- Explizit im Gesetz vorgesehene Optionen oder Wahlrechte (wie die Option zur Körperschaftbesteuerung des § 1a KStG, die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG, die Aufstockung einer Streubesitzbeteiligung (§ 8b Abs. 4 KStG) oder ein Formwechsel) sollten keine Mitteilungspflicht auslösen; in diesem Zusammenhang sollte auch klargestellt werden, dass das Kennzeichen des § 138I Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b AO-E eine Umwandlung bestehender Einkünfte voraussetzt;
- ▶ 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 § 138I 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).

Petition: 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 Steuer-Nummer 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.

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

9. Meldepflicht nach § 138 AO

Gemäß dem neu angefügten Satz des § 138 Abs. 1 AO-E sollen nicht in Inland ansässige Unternehmer dazu verpflichtet werden, die Aufnahme einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit in Deutschland anzuzeigen. Ausgenommen sollen nur Unternehmer sein, die Umsätze nach §§ 18- 18k UStG erbringen. Von der Anzeigepflicht wären nach dem Wortlaut des § 138 Abs. 1 AO-E somit auch ausländische Unternehmer erfasst, die im Inland Umsätze erbringen, die der umgekehrten Steuerschuldnerschaft des § 13b UStG unterliegen. Die geplante Anzei-

gepflicht liefe somit dem § 13b UStG zuwider. Denn obwohl der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer auf die sonstige Leistung des ausländischen Unternehmers berechnen, erklären und abführen muss, wäre der ausländische Unternehmer dennoch - und zusätzlich - mittelbar verpflichtet, seine Umsätze im Inland zu erklären. Selbst kleine Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten oder Drittstaaten, die nur vereinzelt in Deutschland Dienstleistungen an deutsche Unternehmen erbringen, müssten dies künftig melden.

Zudem ist unklar, wann und wie häufig die lt. Gesetzeswortlaut ihrem Umfang nach unbestimmte Mitteilungspflicht besteht. Soll z.B. einmalig oder pro Veranlagungszeitraum angezeigt werden, wird ggf. die Finanzverwaltung Daten zu den einzelnen Umsätzen anfordern?

Diese potenziell eine sehr große Zahl von ausländischen Unternehmen betreffende neue Mitteilungspflicht schafft Handelshindernisse, die geeignet sind, nicht im Inland ansässige Unternehmer davon abzuhalten, ihre Dienstleistungen an im Inland ansässige Unternehmer zu erbringen.

Die geplante Meldepflicht des § 138 Abs. 1 AO-E verstößt aus diesem Grund bezüglich in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässiger Unternehmer dadurch möglicherweise auch gegen die MwStSystRL und die Grundfreiheiten, namentlich der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 Abs. 1 AEUV.

Deshalb wird vorgeschlagen, den Ausnahmekatalog des neu angefügten Satzes des § 138 Abs. 1 AO-E um den § 13b UStG zu erweitern. Beispielsweise durch die Anfügung der folgenden Formulierung „Gleiches gilt bei Besteuerung nach § 13b UStG“.

Falls der § 13b UStG aus Gründen der Kontroll- und Verprobungsmöglichkeiten nicht in den Ausnahmekatalog aufgenommen wurde, sollten jedoch zur Wahrung der Grundfreiheiten gemäß Art. 56 Abs. 1 AEUV und für Zwecke der zusammenfassenden Meldung jedenfalls die in der EU ansässigen Unternehmer ebenfalls in den Ausnahmekatalog aufgenommen werden.

Petition: § 13b UStG sollte in den Ausnahmekatalog des § 138 Abs. 1 AO-E aufgenommen werden.

10. Einführung der eRechnung

10.1 Europäische Norm

Laut § 14 Abs. 1 S. 4 UStG-E soll die Europäische Norm für die elektronische Rechnungserstellung EN 16931-1:2017 der für die deutsche eRechnung maßgebliche Standard sein. 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. Dies betrifft z.B. die Anwendungsspezifikation der Kernrechnung (CIUS), deren Anforderungen sich in Teil 1 der CEN_Norm befinden.

Petition: Die Bundesregierung sollte sich auf EU-Ebene für eine Standardisierung des Rechnungsdatensatzes und somit für eine Konkretisierung von EN 16931 einsetzen. Die Vorbereitungen hierzu sollten auch auf nationaler Ebene unverzüglich beginnen, da sonst im weiteren Prozess erhebliche Verzögerungen drohen.

10.2 Opt-out Klausel

Die englische Fassung des am 08.12.2022 veröffentlichten Richtlinienentwurfs zur Änderung der MwSt-Syst-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 MwSt-SystRL-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 sollte 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.

Petition: Wie vom BMF bereits im Schreiben an die Verbände v. 02.10.2023 angekündigt, sollte eine Opt-Out Klausel in § 14 UStG aufgenommen werden, welche neben der Norm EN 16931 die unbefristete Weiternutzung der bisherigen EDI und IDOC-Standards 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.

10.3 Leistungsempfänger

Die Klarstellung in § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG-E, dass eine elektronische Rechnung nur dann ausgestellt werden muss, wenn der leistende Unternehmer sowie der Leistungsempfänger im Inland ansässig sind, ist zu begrüßen. Es gilt mit Blick auf die Anwendungspraxis aber zu bedenken, dass es teilweise schwierig zu erkennen ist, ob der Geschäftspartner als inländischer Unternehmer zu qualifizieren ist. Es ist daher mit Zweifelsfällen zu rechnen, ob die Pflicht zu Ausstellung einer elektronischen Rechnung greift oder nicht.

Petition: 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.

10.4 Übergangsregelung für Empfang

Der neu gefasste § 27 Abs. 39 UStG-E sieht keine Übergangsregelungen für den Empfang von elektronischen Rechnungen vor. Die vorgesehene und im Schreiben an die Verbände vom 02.10.2023 vom BMF bestätigte 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 jedoch bis auf Weiteres nur eingeschränkt möglich.

Petition: Im Übergangszeitraum von 01.01.2025 bis 31.12.2025 sollte ein Zustimmungserfordernis zum Empfang elektronischer Rechnungen durch den Leistungsempfänger aufgenommen werden, falls die konkreten gesetzlichen Anforderungen und technischen Spezifikationen nicht bis Ende 2023 bekannt sind.

10.5 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.

Petition: Die Bundesregierung sollte sich auf EU-Ebene dafür einsetzen, dass in Art. 271a MwStSystRL-E hinsichtlich Kleinbetragsrechnungen, Fahrausweisen und over-the-counter-Geschäften Ausnahmen aufgenommen werden.

10.6 Zukünftiges Meldesystem

Um die technische Einsatzbereitschaft des nach aktuellem Stand ab dem 01.01.2028 vorgesehenen Meldesystems zu gewährleisten, ist der umgehende Start an den Arbeiten insbesondere zur Definition der Anforderungen für die Teilnahme am Meldesystem erforderlich.

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

Dafür ist im ersten Schritt das **Übertragungsnetzwerk für Rechnungen** zu definieren. Das EU-Paket ViDA sieht bis dato überraschenderweise keinen Vorschlag für ein Übertragungsnetzwerk vor, sodass für die Mitgliedstaaten Freiräume bestehen, die vorausschauend genutzt werden sollten. 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 hierfür z.B. eine Übertragung der Meldedaten ab Einführung der verpflichtenden eRechnung entweder über das dezentrale Netzwerk oder direkt an die Finanzverwaltung vor.

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.

Abschließend ist anzumerken, dass die Einführung eines umfassenden verbindlichen Meldesystems bereits zum 01.01.2028 sehr ambitioniert erscheint.

Petition: Die Bundesregierung sollt in Abstimmung mit der Wirtschaft umgehend in die Diskussion über die detaillierte Ausgestaltung des für die Zukunft vorgesehenen bundeseinheitlichen Meldesystems einsteigen und hierzu unverzüglich einen Entwurf mit den Anforderungen, die das Meldesystem an die eRechnung stellt, vorlegen. Im Hinblick auf die Zeitschiene zur geplanten Einführung der verpflichtenden Digital Reporting Requirements auf EU-Ebene sowie der verpflichtenden eRechnung in Deutschland sollte das Augenmerk auf zügig umsetzbare dezentrale Netzwerke (wie bspw. in Belgien) gelegt werden; ggf. ist der Zeitplan zu strecken.

11. Forderung des Bundesrats: Fortgeltung des Gesamthandsprinzips für die Grunderwerbsteuer

Durch die Abschaffung des für die Grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG maßgebenden Gesamthandsprinzips durch das MoPeG (BGBl. I, S. 3436) mit Wirkung zum 01.01.2024 wird befürchtet, dass zum 01.01.2024 die Nachbehaltensfristen in den §§ 5 und 6 GrEStG automatisch als verletzt gelten könnten, mit der Folge einer rückwirkenden Besteuerung eines in der Vergangenheit verwirklichten und vom Gesetz ursprünglich beabsichtigt geschützten Rechtsvorgangs. Daher begrüßen wir die im Regierungsentwurf vorgesehene gesetzliche Sicherstellung in § 23 Abs. 25 GrEStG-E, wonach die §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG für begünstigte, bereits verwirklichte Erwerbsvorgänge bis zum Ablauf der Fristen mit der Maßgabe weiter anzuwenden sein sollen, dass an die Stelle der Gesamthand das Gesellschaftsvermögen i.S.d. MoPeG tritt.

Daneben besteht durch die Einführung des MoPeG die Problematik, dass bei fehlender Anpassung der steuerlichen Begünstigungsvorschriften nach §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG diese mit Inkrafttreten des MoPeG in Gänze nicht mehr anwendbar sind. Insoweit droht eine Gleichstellung der Personen- mit Kapitalgesellschaften. Sodann müssten auch die Auswirkungen insbesondere auf § 1 Abs. 2a GrEStG geprüft werden.

Wir begrüßen die Forderung des Bundesrats in seiner Stellungnahme am 20.10.2023, in welcher er auf seine Ausführungen seiner Stellungnahme vom 29.09.2023 zum Regierungsentwurf des MinBestRL-UmsG (Pillar 2) verweist. Darin hat der Bundesrat eine Erweiterung der

im Regierungsentwurf des WtChancenG vorgesehenen Weitergeltung des Transparenz- und Gesamthandsprinzips in § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E auf die Grunderwerbsteuer gefordert. Damit soll laut Bundesrat für alle grunderwerbsteuerrechtlichen Vorschriften, die in ihrem Anwendungsbereich die „Gesamthand“ oder deren Vermögen erfassen, sichergestellt sein, dass die bisherige Rechtslage - ungeachtet des MoPeG - übergangslos fortgeführt wird. Dies gilt insbesondere für die grunderwerbsteuerlichen Steuerbegünstigungsvorschriften des §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG.

Petition: Wir unterstützen die Forderung des Bundesrats nach einer gesetzlichen Regelung zur Sicherstellung der Weitergeltung des Gesamthandsprinzips auch für Zwecke der Grunderwerbsteuer, insbesondere für die grunderwerbsteuerlichen Begünstigungsvorschriften der §§ 5, 6 und 7 Abs. 2 GrEStG. Dies unabhängig davon, ob eine solche Weitergeltung durch eine Erweiterung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO-E oder, wie von der Bundesregierung vorgeschlagen, durch eine unmittelbare neue Regelung im Grunderwerbsteuergesetz erfolgt.

Einer möglichen Verfassungswidrigkeit sollte u.E. nicht mit einer vollständigen Abschaffung, sondern vielmehr mit einer rechtsformneutralen Ausgestaltung der Steuerbegünstigungsvorschriften begegnet werden.

12. Förderung der Energiewende, insbes. Spezial-Investmentfonds sowie erweiterte Gewerbesteuerkürzung

Die Grenze für Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung für Spezial-Investmentfonds hinsichtlich der Einnahmen aus erneuerbaren Energien soll von 10 Prozent auf 20 Prozent angehoben werden (§ 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E). Die geplante Anhebung begrüßen wir. Jedoch ist die Anhebung der Prozentgrenze auf lediglich 20 Prozent aus unserer Sicht unzureichend und schöpft noch nicht in hinreichendem Maß die bei Spezial-Investmentfonds bestehenden Potentiale für Beiträge zur Klimawende aus. Insbesondere im Hinblick auf die im Zukunftsfinanzierungsgesetz (ZuFinG) vorgesehenen Änderungen des § 231 Abs. 1 S. 1 Nr. 3a, Abs. 3 KAGB und des § 284 KAGB, nach denen offene Publikums-AIF und offene Spezial-AIF mit festen Anlagebedingungen zukünftig auch Grundstücke erwerben und halten dürfen, die nicht der Vermietung oder Verpachtung von Immobilien dienen, sondern auf denen Erneuerbare-Energie-Anlagen (einschließlich der Anlagen zur Umwandlung, Transport und Speicherung

der Energie, zusammen sog. „Freiflächenanlagen“) betrieben werden, sind die vorgenannten Änderungen inkohärent und völlig unzureichend.

Will man als Spezial-Investmentfonds aufgelegten Investmentvermögen diese neuen Investitionsmöglichkeiten nicht verwehren und die zweifellos vorhandenen Potenziale wirklich entfesseln, sollte das Risiko des Statusverlustes durch die Investition sowie durch die Erzeugung und Abgabe regenerativer Energie gänzlich ausgeräumt werden, indem in § 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E bestimmt wird, dass die in Satz 1 der Vorschrift genannte Grenze für Einnahmen aus einer aktiven unternehmerischen Bewirtschaftung nicht für Einnahmen des Investmentfonds aus dem Betrieb der in § 231 Abs. 3 KAGB-E genannten Gegenstände gilt.

Zugleich sollte klargestellt werden, dass unter § 26 Nr. 4 g) InvStG nach der durch das ZuFinG beabsichtigten Änderung des § 231 Abs. 3 KAGB nicht nur Bewirtschaftungsgegenstände mit Gebäudebezug fallen, sondern auch Freiflächenanlagen, indem in § 26 Nr. 4 g) InvStG die Silben „Bewirtschaftungs-“ gestrichen werden, so dass nur noch Gegenstände nach § 231 KAGB genannt werden.

Bei einer nur geringfügigen Erhöhung von Prozentgrenzen bleibt dagegen das Risiko des Statusverlusts für die Spezial-Investmentfonds nahezu unverändert bestehen, weshalb diese Fonds notgedrungen allenfalls kleine Bereiche der von ihnen gehaltenen Immobilien (z.B. Fabrik- oder Lagerhallendächer) mit PV-Anlagen bestücken können. Die parallel im ZuFinG bzw. KAGB geschaffenen Möglichkeiten würden steuerlich konterkariert.

Damit Spezial-Investmentfonds zumindest in geringem Umfang vermehrt in erneuerbare Energien investieren können und nicht benachteiligt werden, ist deshalb zumindest eine Erhöhung des Schwellenwertes auf 30 Prozent unabdingbar. Das erscheint insbesondere mit Blick auf die für Wohnungsgenossenschaften und -vereine in § 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 3 KStG-E vorgesehene Erhöhung der Unschädlichkeitsgrenze für Einnahmen aus Mieterstromanlagen auf 30 Prozent als sachgerecht.

Darüber hinaus besteht derzeit in der Praxis Verunsicherung, ob eine z.B. an sonnenreichen Tagen ggf. technisch notwendige Einspeisung von Strom in das Netz schädlich i.S.v. § 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG ist. Auch diese rein steuerrechtliche Unsicherheit behindert Investitionen in erneuerbare Energien, ohne dass hierfür ein Grund ersichtlich ist. Zugleich mit der Anpassung der Einnahmehöchstgrenzen ist deshalb eine Klarstellung wünschenswert, dass Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom, „die im Zusammenhang mit der Vermietung und Verpachtung von Immobilien stehen“, auch solche Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom umfassen, die über den Verbrauch der Mieter und Pächter hinausgehen.

Petition: Für Einnahmen aus der Erzeugung oder Lieferung von Strom, die aus dem Betrieb von Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien im Sinne des § 3 Nr. 21 des Erneuerbare-Energien-Gesetzes oder aus dem Betrieb von Ladestationen für Elektromobilität stammen, sollte das Risiko des Statusverlustes für Spezial-Investmentfonds in § 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E gänzlich ausgeräumt werden. Zumindest sollte die Prozentgrenze in § 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E auf 30 Prozent der Einnahmen des Investmentfonds erhöht werden.

Gleichzeitig sollte in § 26 Nr. 7a Satz 2 InvStG-E klar gestellt werden, dass auch Einnahmen erfasst werden, die über den Stromverbrauch der Mieter und Pächter hinausgehen (Netzeinspeisung).

In § 26 Nr. 4 g) InvStG sollten die Silben "Bewirtschaftungs-" gestrichen werden, so dass nur noch Gegenstände nach § 231 KAGB genannt werden.

Die im Jahr 2021 mit dem Fondsstandortgesetz mit Wirkung ab dem EZ 2021 für die erweiterte Gewerbesteuerkürzung eingeführte Unschädlichkeitsgrenze soll mit dem WtChancenG von derzeit 10 Prozent auf 20 Prozent erhöht werden (§ 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG-E). Genau wie im Bereich der Fondsregulierung und der Investmentbesteuerung stellt sich auch für die Gewerbesteuer die Frage, warum der Gesetzgeber diese Regelung nicht deutlich weiter fasst, um die auch im Bereich der Wohnimmobilien schlummernden Potenziale für den Ausbau der erneuerbaren Energien zu nutzen.

Petition: Bei der erweiterten Gewerbesteuerkürzung in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. b GewStG sollten Einnahmen aus dem Betrieb von EE-Anlagen sowie aus Ladestationen unbegrenzt zugelassen werden. Hilfsweise sollte die Geringfügigkeitsgrenze auf 30 Prozent der Einnahmen angehoben werden, um einen Gleichlauf zwischen den Regelungen des KStG, des InvStG und des GewStG zu gewährleisten.

13. Ausgestaltung der degressiven Gebäude-AfA

Die Regelungen zur degressiven Gebäude-AfA sehen den Wechsel zur linearen AfA vor. Dies ist konzeptionell notwendig, da eine degressive AfA stets nach einer gewissen Zeit zu sehr kleinen AfA-Beträgen führt, woraus ohne Wechsel der Abschreibungsmethode ein Abschreibungszeitraum resultieren würde, der die Nutzungsdauer übersteigt.

Allerdings weichen die in § 7 Abs. 5a Satz 7f. EStG-E vorgesehenen Regelungen zum Wechsel der Abschreibungsmethode von den hierfür sonst einschlägigen Vorgaben des § 7 Abs. 3 EStG ab. Insbesondere bemisst

sich normalerweise nach § 7 Abs. 3 Satz 2 EStG die lineare AfA nach dem Wechsel „nach dem dann noch vorhandenen Restwert und der Restnutzungsdauer des einzelnen Wirtschaftsguts“. Mit anderen Worten: Der Restbuchwert wird auf die Restnutzungsdauer verteilt.

§ 7 Abs. 5a Satz 7f. EStG-E hält dagegen lediglich fest, „die weitere Absetzung für Abnutzung erfolgt nach dem Übergang zur Absetzung für Abnutzung nach Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a vom Restwert“. Die Gesetzesbegründung stellt klar, dass der Restwert den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten entspricht (durch den Verweis auf Abs. 4 Nr. 2 Buchstabe a „... 3 Prozent ... der Anschaffungs- und Herstellungskosten“ wäre ggf. auch eine Auslegung denkbar, dass auf die ursprünglichen AHK abzustellen sein soll).

Damit soll für die Berechnung der linearen AfA offenbar bewusst nicht auf die verbleibende Restnutzungsdauer abgestellt werden. Stattdessen soll der für die Wohngebäude-AfA übliche Abschreibungssatz von 3% (Absatz 4 Nummer 2 Buchstabe a) angewendet werden, der aber eine (Rest-)Nutzungsdauer von 33,3 Jahren impliziert. Die Abschreibung würde bei dieser Auslegung nach dem Ende der Anwendung der degressiven AfA weitere 33,3 Jahre dauern und damit insgesamt länger dauern, als bei Anwendung der linearen AfA von 3% von Beginn an. Hier sollte eine Anpassung erfolgen, da die Gesamtnutzungsdauer nach der allgemeinen Systematik eben nicht von der AfA-Methode beeinflussbar sein kann.

Zwar ermöglicht der Satz zuvor einen Übergang von einer AfA mit fallenden auf eine AfA mit gleichbleibenden Beträgen, jedoch bleibt der letzte Satz in § 7 Abs. 5a EStG-E äußerst irreführend und sollte deshalb klargestellt werden.

Zwar weist die Gesetzesbegründung darauf hin, dass die Anwendung von § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG – der Ansatz einer tatsächlich geringeren (Rest-)Nutzungsdauer und damit eines höheren Satzes der linearen AfA als 3% bzw. 6% – in Betracht kommen könnte. Jedoch könnte dies zu einem erhöhten bürokratischen Aufwand für die Steuerpflichtigen führen, sofern ggf. Gutachten zur verbleibenden Nutzungsdauer einholen wären, und ggf. auch scheitern. Besser wäre es daher, wenn der Übergang zur linearen AfA ohne Anwendung einer Ausnahmeregelung sinnvoll ermöglicht würde.

Petition: Die Vorgaben für den Wechsel von der degressiven Gebäude-AfA zur linearen AfA sollten klar gestellt und praxistauglich ausgestaltet werden. Z.B. könnte der restliche Buchwert auf die Restnutzungsdauer verteilt werden (Verweis auf § 7 Abs. 3 Satz 2 EStG). Alternativ könnte die lineare AfA auf Basis der ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten und der ursprünglichen Nutzungsdauer ermittelt werden.

EY | Building a better working world

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

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

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

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

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 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.



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

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

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 jeweilig en Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.