

Stellungnahme des Bundesrates

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Der Bundesrat hat in seiner 954. Sitzung am 10. März 2017 beschlossen, zu dem Gesetzentwurf gemäß Artikel 76 Absatz 2 des Grundgesetzes wie folgt Stellung zu nehmen:

1. Zum Gesetzentwurf allgemein

- a) Mit dem Gesetzentwurf werden bei nahestehenden Personen die in anderen Staaten aufgrund eines als schädlich eingestuften Präferenzregimes nicht oder nur niedrig besteuerten Lizenzeinnahmen einer korrespondierenden Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs in Deutschland unterworfen. Im Ergebnis erhöht sich damit die steuerliche Belastung für inländische Unternehmen bei Nutzung von geistigem Eigentum aus Staaten, deren Präferenzregime nicht dem nun vereinbarten OECD-Standard entspricht.
- b) Der Bundesrat begrüßt das Vorhaben der Bundesregierung, schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Lizenzen zu bekämpfen. Die in vielen Staaten bestehenden Niedrigsteuersätze für Lizenzeinnahmen ohne dort erbrachte Forschungsleistung sind als unfaire Maßnahmen im Steuerwettbewerb und als schädliche Steuerpraktiken zu beurteilen.

- c) Die international erzielte Einigung auf den so genannten Nexus-Approach, durch den die steuerliche Begünstigung von Lizenzeinnahmen an eine Forschungstätigkeit im betreffenden Staat geknüpft wird, ist im Grundsatz zu begrüßen. Die Einigung allein ist jedoch allein nicht ausreichend, der Gewinnverlagerung mithilfe von Lizenzzahlungen effektiv entgegenzuwirken. Problematisch sind vor allem die langen Übergangsfristen für die bestehenden Vergünstigungen bis zum Jahr 2021. Aber auch für die Zeit danach ist nicht abzusehen, ob tatsächlich alle Staaten ihre Lizenzboxen auf den Nexus-Ansatz beschränken.
- d) Der Bundesrat befürwortet deshalb den Vorschlag der Bundesregierung, den Betriebsausgabenabzug für Zahlungen an (noch) nicht Nexus-konforme Patentboxen durch eine nationale Vorschrift zu beschränken. Der vorliegende Entwurf stellt einen wichtigen Schritt zur Bekämpfung der Steuervermeidung dar.
- e) Damit die Gesetzesregelung die gewünschte Wirkung entfalten kann, ist deren praktische Umsetzbarkeit, insbesondere in der Übergangszeit bis zur vollständigen Wirksamkeit des Nexus-Ansatzes, sicherzustellen.
- f) Der Bundesrat weist jedoch auch darauf hin, dass der Gesetzentwurf das grundsätzliche Problem der Niedrigbesteuerung von Lizenzeinkünften nur teilweise löst. Lizenzzahlungen in Nexus-konforme Patentboxen können ebenso wie Lizenzzahlungen in Staaten mit einem minimalen Regelsteuersatz weiterhin begünstigt besteuert werden, ohne dass es zu einem (Teil-)Betriebsausgabenabzugsverbot im Inland kommt. Der Bundesrat ist daher der Auffassung, dass die Wirkungen des vorliegenden Gesetzentwurfs evaluiert werden müssen, um bei Bedarf nachsteuern zu können.
- g) Der sogenannte Nexus-Ansatz erfordert, dass zukünftig in den "Patentbox-Staaten" tatsächlich Forschung & Entwicklung stattfindet. Dies birgt nach Ansicht des Bundesrates die Gefahr, dass Forschungs- und Entwicklungstätigkeit auch aus Deutschland in diese Staaten verlagert wird. Der Bundesrat hält es daher für notwendig zu prüfen, ob es unabhängig von der Einführung der "Lizenzschranke" einer stärkeren Forschungsförderung bedarf, um die Wettbewerbsfähigkeit des Forschungsstandorts Deutschland aufrechtzuerhalten.

2. Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme der Rückausnahme von der Abzugsbeschränkung und zur Erfüllung des Nexus-Ansatzes bereits im Rahmen heutiger Dokumentationspflichten (u. a. § 90 Absatz 2 und 3 AO) eingefordert werden können oder ob es dazu ergänzender Regelungen bedarf.

Begründung:

Die Überwachung der Umstellung in den einzelnen Staaten auf den Nexus-Ansatz erfolgt bisher durch die EU (Arbeitsgruppe Verhaltenskodex) bzw. OECD (Monitoring). Dabei erfolgt jedoch nur eine staatenweise Typenprüfung. Die Erfüllung der Nexus-Voraussetzungen und deren Umfang im Einzelfall bleiben offen. Es ist deshalb zu klären, welche nationalen Prüfungsmaßnahmen notwendig sind und wie deren praktischer Vollzug gewährleistet werden kann. Eine wichtige Grundvoraussetzung für eine wirksame Anwendung des Gesetzes ist die Vorlage der (ausländischen) Unterlagen zur Inanspruchnahme der dortigen Patentbox durch den Steuerpflichtigen. Das gilt insbesondere für den Übergangszeitraum bis 2021. In dieser Zeit könnten Neuzusagen schon dem Nexus-Ansatz entsprechen, während Zahlungen in "alte" Patentboxregime noch mit Sondersteuersätzen begünstigt sind und damit der Abzugsbeschränkung unterliegen. Der Abschlussbericht zum BEPS-Aktionspunkt 5 "Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz" stuft die früheren Lizenzboxregelungen allesamt als unvereinbar mit dem von OECD und G20 entwickelten Nexus-Ansatz ein.

3. Zu Artikel 1 Nummer 2 (§ 4j Absatz 1 EStG)

In Artikel 1 Nummer 2 ist § 4j Absatz 1 wie folgt zu ändern:

- a) In Satz 1 sind die Wörter "beim Gläubiger" durch die Wörter "des Gläubigers" zu ersetzen.
- b) In Satz 2 sind die Wörter "beim weiteren Gläubiger" durch die Wörter "des weiteren Gläubigers" zu ersetzen.
- c) In Satz 4 sind die Wörter "beim Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger" durch die Wörter "des Gläubigers oder des weiteren Gläubigers" zu ersetzen.

Begründung:

Der Gläubiger i. S. d. § 4j EStG kann auch eine im Ausland transparent besteuerte Personengesellschaft oder eine z. B. nach dem Check-the-box-Verfahren transparent besteuerte Kapitalgesellschaft sein. Die Änderungen dienen der Klarstellung, um in Fällen, in denen der Gläubiger eine rechtsfähige, aber nach dem Steuerrecht ihres Sitzstaates transparent besteuerte Einheit ist, die Anwendbarkeit sicherzustellen.

4. Zu Artikel 1 Nummer 2 (§ 4j Absatz 1 Satz 4 bis 6 EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in § 4j Absatz 1 EStG die Sätze 4 bis 6 durch einen Verweis auf den OECD-Bericht zum BEPS-Aktionspunkt 5 ersetzt werden können.

Begründung:

§ 4j Absatz 1 Satz 4 soll regeln, dass die Lizenzschranke nicht gilt, wenn die ausländische Präferenzregelung dem Nexus-Ansatz der OECD entspricht. Die beiden folgenden Sätze versuchen, den Nexus-Ansatz eigenständig zu definieren.

Dies birgt die Gefahr, dass die Definition durch Verwaltung und Rechtsprechung abweichend von der OECD-Auslegung allein nach dem nationalen Wortlaut interpretiert wird.

Daher bittet der Bundesrat zu prüfen, ob die Definition des Nexus-Ansatzes durch einen Verweis auf den entsprechenden BEPS-Report der OECD ersetzt werden kann.

5. Zu Artikel 1 Nummer 2 (§ 4j Absatz 2 Satz 1 EStG)

In Artikel 1 Nummer 2 ist in § 4j Absatz 2 Satz 1 am Ende nach dem Wort "führt" folgender Halbsatz einzufügen:

"; maßgeblich ist bei mehreren Gläubigern die niedrigste Belastung"

Begründung:

Die Ergänzung dient der Klarstellung, auf welche Belastung bei mehreren Gläubigern abzustellen ist.

6. Zu Artikel 1 Nummer 2 (§ 4j Absatz 2 Satz 3 EStG)

In Artikel 1 Nummer 2 sind in § 4j Absatz 2 Satz 3 nach dem Wort "Gläubiger" die Wörter "oder dem weiteren Gläubiger" einzufügen.

Begründung:

Der Gläubiger i. S. d. § 4j EStG kann auch eine im Ausland transparent besteuerte Personengesellschaft oder eine z. B. nach dem Check-the-box-Verfahren transparent besteuerte Kapitalgesellschaft sein. Für derartige Fälle wird durch § 4j Absatz 2 Satz 3 EStG klargestellt, dass ersatzweise auf die Steuerbelastung bei den Gesellschaftern des Gläubigers abzustellen ist. Die Ergänzung dient der Klarstellung, weil auch der "weitere Gläubiger" i. S. d. § 4j EStG ein steuerlich transparenter Rechtsträger sein kann.

7. Zu Artikel 1 Nummer 4 (§ 52 Absatz 8a und 16a EStG)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob § 4j und § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG bereits erstmals für Aufwendungen angewendet werden können, die nach dem 31. Dezember 2016 entstehen.

Begründung:

Derzeit sieht die Anwendungsregelung vor, dass § 4j und § 9 Absatz 5 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) auf Aufwendungen anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2017 entstehen.

Sofern insbesondere multinationale Konzerne die von der OECD als schädlich eingestuft bestehenden Präferenzregelungen gezielt zur Gewinnverlagerung einsetzen, besteht für diese – auch während des von der OECD und G20 eingeräumten Übergangszeitraums für eine Anpassung dieser Präferenzregelungen an den "Nexus-Ansatz" – keine Schutzbedürftigkeit, die ein Herausschieben des Inkrafttretens der § 4j und § 9 Absatz 5 Satz 2 EStG um ein Jahr erfordert. Auch aus verfassungsrechtlicher Sicht ist eine Anwendung bereits für den Veranlagungszeitraum 2017 nicht zu beanstanden; es handelt sich um eine unechte Rückwirkung, denn nach § 38 Abgabenordnung in Verbindung mit § 36 Absatz 1 EStG entsteht die Einkommensteuer erst mit dem Ablauf des Veranlagungszeitraums, das heißt des Kalenderjahres (§ 25 Absatz 1 EStG). Gleiches gilt für die veranlagte Körperschaftsteuer (§ 30 Nummer 3 Körperschaftsteuergesetz).

Es ist daher zu prüfen, ob mit einem Vorziehen der Anwendungsregelung um ein Jahr sichergestellt werden kann, dass Deutschland die mit dem Aktionspunkt 5 des BEPS-Projektes der OECD und G20 beabsichtigte Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz im Zusammenhang mit der Ausnutzung von Präferenzregelungen (sog. "IP-Boxen", "Lizenzboxen" oder "Patentboxen") noch zeitnäher und konsequenter umsetzt.

8. Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, inwieweit eine Steuerbegünstigung für Deutschkurse, die Arbeitgeber zur beruflichen Integration bei ihnen beschäftigter Flüchtlinge anbieten, in das Einkommensteuergesetz aufgenommen werden kann.

Begründung:

Die Kenntnis der deutschen Sprache gehört bei Personen, die in Deutschland leben, zur Allgemeinbildung. Dies gilt auch für Menschen, die aus dem Ausland zugezogen oder als Flüchtlinge nach Deutschland gekommen sind. Die in Deutschkursen erworbenen Sprachkenntnisse gewährleisten die soziale Integration der Neuankömmlinge auch im privaten Alltag und ermöglichen ihnen eine erfolgreiche Kommunikation im engeren privaten Umfeld. Der Besuch von Deutschkursen erleichtert damit Flüchtlingen in erheblicher Weise ihre Lebensführung in Deutschland. Die private Verwendung der Deutschkenntnisse fällt dabei so stark ins Gewicht, dass die Aufwendungen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs insgesamt der privaten Lebensführung zuzurechnen sind (vgl. Urteil vom 15. März 2007 VI R 14/04, BStBl II S. 814). Dies gilt selbst dann, wenn die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der (Berufs-)Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nummer 1 Satz 2 EStG). Eine Trennung der Aufwendungen in einen beruflichen und einen privaten Veranlassungsanteil ist mangels objektivierbarer Kriterien für eine solche Aufteilung nicht möglich (vgl. Urteil des FG Nürnberg vom 23. April 2015 6 K 1542/14, EFG 2015, 2052). Folglich führt die Finanzierung von Deutschkursen durch den Arbeitgeber nach dem geltenden Recht bei dem von ihm beschäftigten Flüchtling zu einem in voller Höhe als Arbeitslohn zu erfassenden geldwerten Vorteil.

Dieses Ergebnis widerspricht dem Ziel, die berufliche Integration von Flüchtlingen voranzutreiben. Es ist ein steuerrechtliches Gegengewicht zum begrüßenswerten Engagement der Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber für die Integration von Flüchtlingen. Grundlegende Deutschkenntnisse sind hierzu unerlässlich. Obgleich deutsche Sprachkenntnisse zunächst der sozialen Integration und damit der privaten Lebensführung der betroffenen Personen dienen, sind deren Erwerb und Vertiefung jedoch gerade bei erstmaliger Aufnahme oder Ausübung einer Beschäftigung im Inland von entscheidender Bedeutung.

Es ist daher zu prüfen, inwieweit eine Steuerbegünstigung für Deutschkurse, die Arbeitgeber zur beruflichen Integration bei ihnen beschäftigter Flüchtlinge anbieten, in das Einkommensteuergesetz aufgenommen werden kann. Dabei wird zwischen einer Steuerfreistellung (§ 3 EStG) und einer Tarifiermäßigung (§ 40 Abs. 2 EStG) abzuwägen sein. Zu prüfen ist ferner, ob die Begünstigung, etwa unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes oder integrationspolitischer Gesichtspunkte, über Flüchtlinge hinaus auf andere Arbeitnehmergruppen auszudehnen ist. In diesem Zusammenhang könnte über eine zeitliche und/oder betragsmäßige Grenze nachgedacht werden, um Mitnahmeeffekte möglichst zu vermeiden. Dagegen erscheinen Kriterien wie das angestrebte Sprachniveau oder die Beschränkung auf Deutsch als Zweitsprache in der Rechts- und Verwaltungspraxis kaum handhabbar. Im Übrigen könnten bestehende staatlich geförderte Maßnahmen zum Spracherwerb in die Gesamtbetrachtung einbezogen werden.

9. Zu Artikel 1a - neu - (§ 3a - neu -, § 3c Absatz 4 - neu -, § 52 Absatz 4a - neu - und 5 EStG)
Artikel 1b - neu - (§ 3a - neu -, § 7, § 36 Absatz 2 und 2a GewStG)
Artikel 3 (Inkrafttreten)

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob der Gesetzentwurf wie folgt geändert werden sollte:

- a) Nach Artikel 1 sind folgende Artikel 1a und 1b einzufügen:

"Artikel 1a

Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, S. 3862), das zuletzt durch Artikel 9 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe zu § 3 folgende Angabe eingefügt:

"§ 3a Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen".

2. Nach § 3 wird folgender § 3a eingefügt:

"§ 3a

Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen

(1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) sind auf Antrag steuerfrei, wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt.

(2) Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach Absatz 1 hat zur Folge, dass

1. zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Verlustvorträge (insbesondere § 2a, § 2b, § 10d, § 15 Absatz 4, § 15a, § 23 Absatz 3, § 8d des Körperschaftsteuergesetzes) zu Beginn des Veranlagungszeitraums der Entstehung des Sanierungsgewinns (Sanierungsjahr) entfallen und
2. im Sanierungsjahr entstehende negative Einkünfte nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und nicht in anderen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden können.

(3) Werden die Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung gesondert festgestellt, ist auch die Höhe des Sanierungsgewinns nach Absatz 1 gesondert festzustellen. Der Antrag nach Absatz 1 ist auch in den Fällen des Satzes 1 durch den Steuerpflichtigen bei dem nach § 19 oder § 20 der Abgabenordnung für die Besteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen; in Fällen des § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a der Abgabenordnung ist keine einheitliche Antragstellung der Mitunternehmer erforderlich. Wurden Verlustvorträge ohne Berücksichtigung des Absatzes 2 Nummer 1 bereits festgestellt, ist der entsprechende Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist."

3. Dem § 3c wird folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem steuerfreien Sanierungsgewinn im Sinne des § 3a in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon, in welchem Veranlagungszeitraum der Sanierungsgewinn entsteht, nicht abgezogen werden. § 3a Absatz 3 Satz 1 gilt entsprechend. Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben ohne Berücksichtigung des Satzes 1 bereits einer Steuerfestsetzung oder einer gesonderten Feststellung nach § 180 Absatz 1 Satz 1 der Abgabenordnung zugrunde gelegt, ist der

entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Steuer- oder Feststellungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Feststellungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist."

4. § 52 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 4 wird folgender Absatz 4a angefügt:

"(4a) § 3a ist in allen offenen Fällen anzuwenden."

b) Dem Absatz 5 wird folgender Satz angefügt:

"§ 3c Absatz 4 ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 anzuwenden."

Artikel 1b

Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Das Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 10 des Gesetzes vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191) geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht wird nach der Angabe "§ 3 Befreiungen" folgende Angabe eingefügt:

"§ 3a Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen".

2. Nach § 3 wird folgender § 3a eingefügt:

"§ 3a

Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen

(1) Betriebsvermögensmehrungen oder Betriebseinnahmen aus einem Schuldenerlass zum Zwecke einer unternehmensbezogenen Sanierung (Sanierungsgewinn) sind auf Antrag von der Gewerbesteuer befreit, wenn das Unternehmen sanierungsbedürftig und sanierungsfähig ist, der Schuldenerlass als Sanierungsmaßnahme geeignet ist und aus betrieblichen Gründen und in Sanierungsabsicht der Gläubiger erfolgt.

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung hat zur Folge, dass

1. der zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust (§ 10a) zu Beginn des Erhebungszeitraums der Entstehung des Sanierungsgewinns (Sanierungsjahr) entfällt und
2. ein Fehlbetrag des Sanierungsjahrs in folgenden Erhebungszeiträumen nicht vom maßgebenden Gewerbeertrag abgezogen werden kann.

(2) Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben, die mit einem von der Gewerbesteuer befreiten Sanierungsgewinn im Sinne von Absatz 1 in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, dürfen unabhängig davon in welchem Erhebungszeitraum der Sanierungsgewinn entsteht, nicht abgezogen werden. Wurden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben ohne Berücksichtigung des Satzes 1 bereits einem Gewerbesteuermessbescheid zugrunde gelegt, ist der entsprechende Gewerbesteuermessbescheid insoweit zu ändern. Das gilt auch dann, wenn der Gewerbesteuermessbescheid bereits bestandskräftig geworden ist; die Festsetzungsfrist endet insoweit nicht, bevor die Festsetzungsfrist für das Sanierungsjahr abgelaufen ist.

(3) Hinzurechnungen nach § 8 und Kürzungen nach § 9 sind für die in Absatz 1 Satz 1 und Absatz 2 genannten Beträge ausgeschlossen, wenn ein Antrag nach Absatz 1 Satz 1 gestellt wird."

3. Dem § 7 wird folgender Satz angefügt:

"§ 3a und § 3c Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht anzuwenden."

4. § 36 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

"§ 3a in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist auch für Erhebungszeiträume vor 2017 anzuwenden."

b) Dem Absatz 2a wird folgender Satz angefügt:

"§ 7 Satz 10 in der am 1. Januar 2017 geltenden Fassung ist auch für Erhebungszeiträume vor 2017 anzuwenden.""

b) Artikel 3 ist wie folgt zu fassen:

"Artikel 3

Inkrafttreten

(1) Artikel 1 und Artikel 2 treten am Tag nach der Verkündung in Kraft.

(2) Artikel 1a und Artikel 1b treten an dem Tag in Kraft, an dem die Europäische Kommission die hierzu erforderliche beihilferechtliche Genehmigung erteilt hat. Der Zeitpunkt der Genehmigung sowie der Tag des Inkrafttretens sind vom Bundesministerium der Finanzen gesondert im Bundesgesetzblatt bekannt zu machen."

Begründung:

Zu Artikel 1a (Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1 (§ 3a EStG)

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben die Besteuerung von Sanierungsgewinnen nach Streichung des § 3 Nummer 66 (zuletzt i. d. F. der Bekanntmachung vom 16. April 1997, BGBl. I S. 821) als in einem Zielkonflikt mit der Insolvenzordnung stehend bewertet. Dementsprechend wurden bislang auf der Grundlage des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl. I S. 240) sachliche Billigkeitsmaßnahmen gewährt.

Mit Beschluss des Großen Senates vom 28. November 2016 sieht der Bundesfinanzhof in der durch das BMF-Schreiben eingeführten Verwaltungspraxis einen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung.

Um Zielkonflikte der Besteuerungsverfahren mit der Insolvenzordnung zu beseitigen und den Richtlinienvorschlag der EU-Kommission vom 22.11.2016 (COM(2016) 723 final) steuerlich zu begleiten, ist daher eine gesetzliche Normierung angezeigt, um Rechtssicherheit für die Unternehmen bei Sanierungsvorhaben herzustellen.

Nach der gesetzlichen Regelung werden nur unternehmensbezogene Sanierungen begünstigt, die darauf gerichtet sind, ein Unternehmen oder einen Unternehmensträger vor dem finanziellen Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Keine begünstigte Sanierung ist gegeben, soweit die Schulden erlassen werden, um dem Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen.

Ein Sanierungsgewinn ist die betrieblich veranlasste Erhöhung des Betriebsvermögens, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung durch die vorhandenen Gläubiger (Gläubigerakkord) ganz oder teilweise erlassen werden. Ein betrieblich veranlasster Sanierungsgewinn liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die Betriebsvermögensmehrung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies ist zum Beispiel regelmäßig dann der Fall, wenn Forderungsverzichte nahezu ausschließlich durch Gesellschafter ausgesprochen werden. Ein zu begünstigender Schuldenerlass kann unter anderem durch eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Schuldner und dem Gläubiger, durch die der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet (Erlassvertrag nach § 397 Absatz 1 BGB), oder durch ein Anerkenntnis, dass ein Schuldverhältnis nicht besteht (negatives Schuldanerkenntnis nach § 397 Absatz 2 BGB), erfolgen. Steuerbegünstigt sind auch Betriebsvermögensmehrungen aufgrund von Forderungsverzichten im Rahmen eines Insolvenzplanverfahrens (§§ 217 ff. InsO), das nicht auf die Zerschlagung des Unternehmens ausgerichtet ist. Betriebsvermögensmehrungen im Rahmen eines Verbraucherinsolvenzverfahrens (§§ 304 ff. InsO) oder im Rahmen einer Restschuldbefreiung (§§ 286 ff. InsO) sind mit steuerlicher Rückwirkung (§ 175 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 der Abgabenordnung) im Zeitpunkt der jeweiligen Betriebsaufgabe oder -veräußerung zu berücksichtigen. Hingegen begründet ein Konfusionsgewinn keinen Sanierungsgewinn (BFH-Urteil vom 14.10.1987 – I R 381/83). Ein Schuldenerlass kann nicht mit steuerlicher Rückwirkung vereinbart werden, so dass ein Sanierungsgewinn – vorbehaltlich der Vereinbarung einer aufschiebenden Bedingung (§ 158 Absatz 1 BGB) – mit Vertragsabschluss entsteht.

Eine bloße Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns hätte eine sachlich nicht gerechtfertigte Doppelbegünstigung zur Folge. Der Sanierungsgewinn würde nicht mit negativen Einkünften ausgeglichen und insbesondere nicht um einen etwaigen festgestellten Verlustvortrag nach § 10d Absatz 4 gemindert, der im Übrigen zeitlich unbefristet vorgetragen werden könnte.

Die Anwendung des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl. I S. 240) hat gezeigt, dass in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle nach Verrechnung des Sanierungsgewinns mit negativen Einkünften und Verlustvorträgen – unbeschadet von Ausgleichs- und Abzugsbeschränkungen – eine zu stundende und zu erlassende Steuer auf den Sanierungsgewinn verblieben ist. Es ist daher sachlich gerechtfertigt, eine pauschalierende Regelung zu treffen, wonach einerseits der Sanierungsgewinn in voller Höhe steuerfrei gestellt wird und andererseits sämtliche Möglichkeiten einer Verlustverrechnung ausgeschlossen werden. Dies geschieht dadurch, dass alle zum Ende des dem Sanierungsjahr vorangehenden Veranlagungszeitraums festgestellten Verlustvorträge zum Beginn des Sanierungsjahrs entfallen und laufende negative Einkünfte des Sanierungsjahrs nicht mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen und nicht in anderen Veranlagungszeiträumen abgezogen werden können. Negative Einkünfte des Sanierungsjahrs sind auch solche, die im zu sanierenden Unternehmen selbst ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns entstehen.

Es wird dabei im Interesse einer praktikablen Regelung in Kauf genommen, dass in Einzelfällen Verlustverrechnungsmöglichkeiten in einer den Sanierungsgewinn übersteigenden Höhe entfallen können. Dies kann der Steuerpflichtige in seine Überlegungen einbeziehen, ob ein Antrag auf Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns für ihn vorteilhaft ist.

Fällt der Sanierungsgewinn im Gesamthandvermögen einer Mitunternehmerschaft an, sind die Besteuerungsgrundlagen (Höhe des Sanierungsgewinns sowie der damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben) gesondert und einheitlich festzustellen; über die antragsgebundene Steuerbegünstigung des Sanierungsgewinns ist im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerveranlagung des jeweiligen Mitunternehmers nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen zu entscheiden.

Bei zusammenveranlagten Ehegatten sind auch die laufenden negativen Einkünfte und Verlustvorträge des anderen Ehegatten einzubeziehen.

Die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns hat den Untergang von Verlustvorträgen sowie den Wegfall von Verlustverrechnungsmöglichkeiten im Sanierungsjahr zur Folge, so dass die Verlustvorträge zum Ende des Veranlagungszeitraums des Sanierungsjahrs mit 0 Euro festzustellen sind, vgl. § 3a Absatz 2. Verfahrensrechtliche Änderungsvorschriften beinhaltet § 3a Absatz 3.

Ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb einer Einkunftsart wird von der Regelung in Absatz 2 Nummer 2 nicht ausgeschlossen.

Die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns ist nur auf entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen zu gewähren. Die nachträgliche Antragsausübung wird in zeitlicher Hinsicht durch die formelle Bestandskraft eines Änderungsbescheides und in betragsmäßiger Hinsicht durch den Änderungsrahmen des § 351 Absatz 1 der Abgabenordnung begrenzt.

Zu Nummer 2 (§ 3c Absatz 4 EStG)

Stehen Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einem Sanierungsgewinn, dürfen sie nicht abgezogen werden, wenn auf Antrag des Steuerpflichtigen für den Sanierungsgewinn eine Steuerbefreiung im Sinne des § 3a gewährt wird.

Betriebsvermögensminderungen und Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Sanierungsgewinn stehen, sind insbesondere Zahlungen auf Besserungsscheine und Sanierungskosten. Zu den Sanierungskosten zählen dabei alle Aufwendungen, die unmittelbar der Erlangung von Sanierungsbeiträgen der Gläubiger dienen (z. B. Kosten für den Sanierungsplan und die Sanierungsberatung). Dies gilt unabhängig davon, ob die Aufwendungen tatsächlich zu einer entsprechenden Betriebsvermögensmehrung führen. So sind beispielsweise die Kosten für Vergleichsverhandlungen mit den Gläubigern auch dann vollumfänglich als Sanierungskosten zu beurteilen, wenn es tatsächlich nicht zu einem Vergleich mit allen Gläubigern kommt.

Die entsprechenden Betriebsvermögensminderungen oder Betriebsausgaben dürfen unabhängig davon, ob sie vor, nach oder im Jahr der Entstehung des Sanierungsgewinns anfallen, nicht abgezogen werden. Sind die Aufwendungen bereits in einem der Sanierung vorangegangenen Veranlagungszeitraum steuermindernd abgezogen worden, ist der entsprechende Steuer- oder Feststellungsbescheid zu ändern.

Zu Nummer 3 (§ 52 Absatz 4a EStG)

Die Regelungen des § 3a sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. In Steuerfällen, in denen bereits eine verbindliche Auskunft nach dem BMF-Schreiben vom 27. März 2003 erteilt wurde, besteht Vertrauensschutz (§ 130 Absatz 2 AO).

Zu Artikel 1b (Änderung des Gewerbesteuergesetzes)

Zu den Nummern 1 und 2 (§ 3a, § 7 Satz 10 GewStG)

Gewerbesteuerlich ist eigenständig über die Steuerbefreiung eines Sanierungsgewinns zu entscheiden. § 7 Satz 10 schließt die Anwendung der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Regelungen zur Steuerbefreiung eines Sanierungsgewinns aus. § 3a ist inhaltlich an § 3a EStG angelehnt. Die Anwendung des § 3a Absatz 1 Satz 2 hat zur Folge, dass der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a zum Ende des Erhebungszeitraums des Sanierungsjahrs mit 0 Euro festzustellen ist.

Der Antrag nach § 3a Absatz 1 Satz 1 kann unabhängig von dem Antrag nach § 3a Satz 1 EStG gestellt werden. Eine abweichende Wahlrechtsausübung kann mit Blick auf die nachteiligen Auswirkungen auf die Verlustverrechnung im Einzelfall sinnvoll sein.

Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, ist die Gesellschaft als Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5) antragsberechtigt im Sinne von § 3a Absatz 1 Satz 1. Insoweit weicht die Gewerbesteuer von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ab, wo das Antragsrecht beim jeweiligen Mitunternehmer liegt.

Zu Artikel 3 (Inkrafttreten)

Absatz 1 beinhaltet die bisherige Anwendungsregel. Der neu eingefügte Absatz 2 berücksichtigt eine mögliche Notifizierungspflicht der Regelungen durch die Europäische Kommission.