

27.05.13**Empfehlungen
der Ausschüsse**

Fz

zu **Punkt** der 910. Sitzung des Bundesrates am 7. Juni 2013

Gesetz zur Anpassung des Investmentsteuergesetzes und anderer Gesetze an das AIFM-Umsetzungsgesetz (AIFM-Steuer-Anpassungsgesetz - AIFM-StAnpG)

Der **Finanzausschuss** empfiehlt dem Bundesrat,

zu dem Gesetz gemäß Artikel 77 Absatz 2 des Grundgesetzes die Einberufung des Vermittlungsausschusses aus folgenden Gründen zu verlangen:

1. Zu Artikel 1 Nummer 1 Buchstabe h, Nummer 2 Buchstabe a, Nummer 11 Buchstabe b und Nummer 16 (Inhaltsübersicht, § 1 Absatz 1f Nummer 3, § 11 Absatz 1 Satz 3 und § 15a InvStG)

Artikel 1 ist wie folgt zu ändern:

- a) Nummer 1 Buchstabe h ist zu streichen.
- b) In Nummer 2 Buchstabe a ist § 1 Absatz 1f wie folgt zu ändern:

- aa) In Nummer 1 Buchstabe c ist nach den Wörtern "grenzüberschreitenden Dienstleistung verwaltet wird," das Wort "oder" einzufügen.
- bb) In Nummer 2 sind die Wörter "Kapitalanlagegesetzbuchs, oder" durch das Wort "Kapitalanlagegesetzbuchs." zu ersetzen.
- cc) Nummer 3 ist zu streichen.
- c) In Nummer 11 Buchstabe b ist § 11 Absatz 1 Satz 3 zu streichen.
- d) Nummer 16 ist zu streichen.

Begründung:

Das Gesetz sieht eine steuerliche Begünstigung der im Kapitalanlagegesetzbuch neu zu regelnden offenen Investmentkommanditgesellschaft nach den Bestimmungen des Investmentsteuergesetzes vor. Einer offenen Investmentkommanditgesellschaft soll einerseits ein transparentes Durchschleusen der Erträge an ihre Gesellschafter (keine Steuersubjektqualität der Investmentkommanditgesellschaft; Transparenz für Zwecke der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)) und andererseits aufgrund des "Fondsprivilegs" eine steuerfreie Thesaurierung von Veräußerungsgewinnen ermöglicht werden.

Eine solche Vermengung ist systemwidrig und führt durch das Nebeneinander der bei gewerblichen Personengesellschaften sowie bei begünstigten Investmentfonds geltenden Besteuerungsgrundsätze zu derzeit nicht absehbaren Folgeproblemen und Gestaltungsmöglichkeiten. Gerade aufgrund der Transparenz einer Personengesellschaft sollte es eigentlich ausgeschlossen sein, sie in den Kreis der nach dem InvStG zu steuernden Fonds aufzunehmen, fehlt es doch bereits an "ausgeschütteten" bzw. "ausschüttungsgleichen" Erträgen.

Die Änderung gegenüber dem Regierungsentwurf kommt den Bedenken des Bundesrates nur sehr bedingt nach. Die Einschränkung, dass ein inländischer Investmentfonds in Form einer Investmentkommanditgesellschaft nur dann gebildet werden darf, wenn deren Gesellschaftszweck unmittelbar und ausschließlich der Abdeckung von betrieblichen Altersvorsorgeverpflichtungen der Gesellschafter dient, eröffnet weiterhin einen schwer kalkulierbaren Gestaltungsspielraum. U. a. bleibt unklar, welche Konsequenzen auf Gesellschafts- bzw. Gesellschafterebene eintreten, wenn nur einige Anleger wahrheitsgemäß bestätigen, diese Beteiligung ausschließlich zum Zweck der Abdeckung von Altersvorsorgeverpflichtungen zu halten, andere jedoch diese Bestätigung entweder gar nicht abgeben oder, wie sich erst später herausstellt, wahrheitswidrig abgegeben haben. Die Anlegerbesteuerung müsste wohl in solchen Fällen heterogen erfolgen, d. h. Fondsprivilegien wären nur denjenigen Anlegern zu gewähren, die zutreffenderweise eine solche Bestätigung abgegeben haben, während die anderen wenigstens nicht in den Genuss der

Fondsprivilegien kommen, sondern stattdessen wie Direktanleger besteuert werden sollten, möglicherweise sogar in den (auf solche Fälle entsprechend zu erweiternden) Anwendungsbereich des § 6 InvStG kämen; wobei es allerdings sehr aufwendig wäre, die Fondserträge für diesen Zweck "zweigleisig" zu ermitteln. Noch problematischer wäre die Frage, ob dann die Investmentkommanditgesellschaft als solche in den Genuss z. B. der Steuerbefreiung nach § 11 InvStG kommen sollte oder nicht bzw. wie eine bereits "zu Unrecht gewährte" Steuerbefreiung nachträglich, nachdem sich herausgestellt hat, dass einige ihrer Anleger diese Bestätigung fälschlicherweise abgegeben haben, noch korrigiert werden könnte. Diese Überlegungen führen die fehlende Praktikabilität des Gesetzesentwurfs deutlich vor Augen.

Die Formulierung des § 1 Absatz 1f Nummer 3 InvStG lässt offen, in welcher Höhe eine Beteiligung an einer Investmentkommanditgesellschaft ermöglicht wird und ob eine bestehende Beteiligung zurückzuführen ist, wenn sich die entsprechenden Pensionsverpflichtungen verringern.

Aufgrund der systemwidrigen Vermengung der Besteuerungsgrundsätze bei Personengesellschaften und Investmentfonds ist darüber hinaus unklar, welche Rechtsfolgen sich u. a. dann ergeben, wenn

- die Voraussetzungen des § 1 Absatz 1f Nummer 3 InvStG nach Gründung einer Investmentkommanditgesellschaft nicht mehr erfüllt werden (Exitbesteuerung?)
- Vermögensgegenstände aus der Investmentkommanditgesellschaft entnommen werden (Auflösung der stillen Reserven?)
- ein Anleger der Investmentkommanditgesellschaft ein Wirtschaftsgut überlässt (Bildung von Sonderbilanzen?)
- die Beteiligungen durch Sacheinlagen aufgestockt werden (Bildung von Ergänzungsbilanzen?)
- die Beteiligung der Investmentkommanditgesellschaft veräußert bzw. gekündigt wird.

Die Möglichkeit der steuerlichen Einführung einer Investmentkommanditgesellschaft bedarf daher zunächst einer eingehenden weiteren Untersuchung. Sie sollte daher zurückgestellt und mit der ohnehin geplanten grundlegenden Reform der Investmentbesteuerung verknüpft werden.

Aus den Vorgaben der Richtlinie 2011/61/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 08.06.2011 über die Verwalter alternativer Investmentfonds und zur Änderung der Richtlinien 2003/41/EG und 2009/65/EG und der Verordnungen (EG) Nr. 1060/2009 und (EU) Nr. 1095/2010 (Abl. L 174 vom 01.07.2011, S. 1) – AIFM-Richtlinie – ergibt sich zudem kein zwingender Handlungsbedarf für eine kurzfristige und möglicherweise übereilte steuerliche Einführung der Investmentkommanditgesellschaft.

2. Zu Artikel 1 Nummer 21 (§ 19 InvStG)

§ 19 ist um eine Pauschalbesteuerungsregelung zu ergänzen, die dauerhaft steuerneutrale Gewinnthesaurierungen verhindert.

Begründung:

Der Referentenentwurf des Bundesfinanzministeriums enthielt in § 19 Absatz 2 InvStG-E eine an § 6 InvStG orientierte Regelung für die Besteuerung der Anleger einer inländischen oder ausländischen Kapital-Investitionsgesellschaft. Danach sollten die Anleger neben den erhaltenen Ausschüttungen 70 Prozent der Wertsteigerung des Anteils, mindestens jedoch 6 Prozent des letzten Rücknahmepreises zu versteuern haben.

Durch eine solche Pauschalregelung sollte verhindert werden, dass andernfalls insbesondere in ausländischen Investitionsgesellschaften dauerhaft Gewinne steuerneutral hätten thesauriert werden können. Diese Regelung wurde indes nicht umgesetzt.

Der Bundesrat hält weiterhin eine solche Pauschalregelung für erforderlich, die es verhindert, dass ausländische Einkünfte inländischer Anleger dauerhaft steuerneutral gegen die deutsche Besteuerung abgeschirmt werden können.

Aufgrund der Prüfbitte des Bundesrates wurde in § 19 Absatz 4 InvStG lediglich die Anwendung der §§ 7 bis 14 des Außensteuergesetzes angeordnet.

Die Regelungen des Außensteuergesetzes können die vorgenannte Besteuerungslücke jedoch nicht hinreichend schließen, weil nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil vom 12. September 2006, Rs. C-196/04, "Cadbury Schweppes") Regelungen zur Hinzurechnungsbesteuerung nur angewendet werden dürfen, wenn "das spezifische Ziel der Beschränkung darin liegt, Verhaltensweisen zu verhindern, die darin bestehen, rein künstliche, jeder wirtschaftlichen Realität bare Gestaltungen zu dem Zweck zu errichten, der Steuer zu entgehen, die normalerweise für durch Tätigkeiten im Inland erzielte Gewinne geschuldet wird" (Randziffer 55 des Urteils).

Außerdem wäre die Regelung praktisch nur sehr schwer umsetzbar, weil für jede einzelne Beteiligung der Kapital-Investitionsgesellschaft § 8 AStG abzu prüfen wäre – bei möglicherweise Hunderten von Beteiligungen eine auch von Seiten der Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) kaum leistbare Aufgabe. Verglichen damit, lassen sich die für eine Pauschalbesteuerung nach § 6 InvStG erforderlichen Daten wesentlich leichter erheben.

Aufgrund der schlechten Praktikabilität der Vorschrift einerseits und der Beschränkungen durch die EuGH-Rechtsprechung andererseits dürfte es nur in sehr wenigen Fällen zu einer tatsächlichen Anwendung kommen. Einen unter fiskalischen Gesichtspunkten auch nur annähernd gleichwertigen Ersatz für die im Referentenentwurf vorgesehene Pauschalbesteuerung vermag dieser Ansatz also nicht zu bieten.

3. Zu Artikel 11 Nummer 01 - neu - bis 03 - neu - und 4 Buchstabe 0a - neu - und 0b - neu - (Inhaltsübersicht, § 4f, § 5 Absatz 7 - neu - und § 52 Absatz 12c und 14a - neu - EStG)
Artikel 12 (§ 11 Absatz 6 und § 34 Absatz 8c - neu - KStG)
Artikel 16 Nummer 3a - neu - (Inkrafttreten)

a) Artikel 11 ist wie folgt zu ändern:

aa) Vor Nummer 1 sind folgende Nummern 01 bis 03 einzufügen:

"01. In der Inhaltsübersicht wird die Angabe zu § 4f wie folgt gefasst:

"§ 4f Verpflichtungsübernahmen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen".

02. § 4f wird wie folgt gefasst:

§ 4f

Verpflichtungsübernahmen,
Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen

(1) Werden Verpflichtungen übertragen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, ist der sich aus diesem Vorgang ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme und den nachfolgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe abziehbar. Ist aufgrund der Übertragung einer Verpflichtung ein Passivposten gewinnerhöhend aufzulösen, ist Satz 1 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der sich ergebende Aufwand im Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme in Höhe des aufgelösten Passivpostens als Betriebsausgabe abgezogen werden kann; der den aufgelösten Passivposten übersteigende Betrag ist in den dem Wirtschaftsjahr der Schuldübernahme folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt als Betriebsausgabe

abzuziehen. Eine Verteilung des sich ergebenden Aufwands unterbleibt, wenn der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die Größenmerkmale des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a bis c nicht überschreitet. Erfolgt die Schuldübernahme in dem Fall einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3, ist ein Veräußerungs- oder Aufgabeverlust um den Aufwand im Sinne des Satzes 1 zu vermindern, soweit dieser den Verlust begründet oder erhöht hat. Entsprechendes gilt für den einen aufgelösten Passivposten übersteigenden Betrag im Sinne des Satzes 2. Für den hinzugerechneten Aufwand gilt Satz 2 zweiter Halbsatz und Satz 3 entsprechend. Der jeweilige Rechtsnachfolger des ursprünglichen Verpflichteten ist an die in den Sätzen 1 bis 4 stehende Aufwandsverteilung gebunden.

(2) Wurde für Verpflichtungen im Sinne des Absatzes 1 ein Schuldbeitritt oder eine Erfüllungsübernahme mit ganzer oder teilweiser Schuldfreistellung vereinbart, gelten für die vom Freistellungsberechtigten an den Freistellungsverpflichteten erbrachten Leistungen Absatz 1 Satz 1, 2 und 6 entsprechend."

03. Dem § 5 wird folgender Absatz 7 angefügt:

"(7) Übernommene Verpflichtungen, die beim ursprünglich Verpflichteten Ansatzverboten, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalten unterlegen haben, sind zu den auf die Übernahme folgenden Abschlussstichtagen bei dem Übernehmer und dessen Rechtsnachfolger so zu bilanzieren, wie sie beim ursprünglich Verpflichteten ohne Übernahme zu bilanzieren wären. Dies gilt in Fällen des Schuldbeitritts oder Erfüllungsübernahme mit vollständiger oder teilweiser Schuldfreistellung für die sich aus diesem Rechtsgeschäft ergebenden Verpflichtungen sinngemäß. Satz 1 ist für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils entsprechend anzuwenden. Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit die Vorschrift des § 4f

anzuwenden ist oder der Betrieb am Schluss des vorangehenden Wirtschaftsjahres die Größenmerkmale des § 7g Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe a bis c nicht überschreitet.""

bb) In Nummer 4 sind vor dem Buchstaben a folgende Buchstaben 0a und 0b einzufügen:

"0a. Absatz 12c wird wie folgt gefasst:

"(12c) § 4f in der Fassung des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Schuldübertragungen, Schuldbeiträge und Erfüllungsübernahmen, die nach dem ... [einsetzen: Datum der Verabschiedung im Deutschen Bundestag] vereinbart worden sind, anzuwenden."

0b. Nach Absatz 14 wird folgender Absatz 14a eingefügt:

"(14a) § 5 Absatz 7 in der Fassung des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem ... [einsetzen: Datum der Verabschiedung im Deutschen Bundestag] beginnen. Auf Antrag kann § 5 Absatz 7 auch für frühere Wirtschaftsjahre angewandt werden.""

b) Artikel 12 ist wie folgt zu fassen:

"Artikel 12

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes

Das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), zuletzt geändert durch Artikel 1 des Gesetzes vom 21. März 2013 (BGBl. I S. 561), wird wie folgt geändert:

1. In § 11 Absatz 6 werden nach dem Wort "Vorschriften" die Wörter "einschließlich § 4f des Einkommensteuergesetzes" eingefügt.

2. § 34 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 8b wird folgender Absatz 8c eingefügt:

"(8c) § 11 Absatz 6 in der Fassung des Gesetzes vom ... (BGBl. I S. ...) [einsetzen: Datum und Fundstelle des vorliegenden Änderungsgesetzes] ist erstmals anzuwenden, wenn die Auflösung nach dem ... [einsetzen: Datum der Verabschiedung im Deutschen Bundestag] erfolgt."

b) In Absatz 10b Satz 2 werden ... (weiter wie Gesetzesbeschluss)."

c) In Artikel 16 ist nach Absatz 3 folgender Absatz 3a einzufügen:

"(3a) Artikel 11 Nummer 01 bis 03 und 4 Buchstabe 0a und 0b sowie Artikel 12 Nummer 1 und 2 Buchstabe a treten mit Wirkung vom .. [einsetzen: Datum des auf die Verabschiedung im Deutschen Bundestag folgenden Tages] in Kraft."

Begründung:

Zu Artikel 11 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 01 (Inhaltsübersicht)

Redaktionelle Anpassung der Inhaltsübersicht an die Einfügung des § 4f EStG.

Zu Nummer 02 (§ 4f - neu -)

Unternehmen dürfen in ihrer Steuerbilanz aufgrund einkommensteuerrechtlicher Passivierungsbegrenzungen bestimmte (ungewisse) Verbindlichkeiten entweder nicht ausweisen oder sie haben die Verbindlichkeiten mit geringeren Werten anzusetzen als in ihrer Handelsbilanz. Nach der jüngsten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes können Unternehmen hierdurch entstehende stille Lasten steuermindernd realisieren, wenn Dritte die Verbindlichkeiten rechtlich oder wirtschaftlich übernehmen (BFH-Urteile I R 61/06 und IV R 43/09). Der Übernehmer der Verbindlichkeit braucht seinerseits die Passivierungsbegrenzungen nicht zu beachten (BFH-Urteile I R 102/08 und I R 72/10).

Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes führt zu Steuerausfallsrisiken in Milliardenhöhe. Insbesondere verbundenen Unternehmen ermöglicht die Rechtsprechung zudem eine steuergünstige "Verschiebung" von Verpflichtungen und damit erhebliches Gestaltungspotenzial. Um Gestaltungen vorzubeugen und die Rechtsprechung in haushaltsverträglicher Weise umzusetzen, ist eine gesetzliche Regelung geboten, die die Aufwandsrealisierung zeitlich streckt.

Zu Absatz 1

In Anlehnung an § 4e EStG ordnen die Sätze 1 und 2 an, dass die durch die Übertragung der Verpflichtung, die beim Übertragenden Ansatz- und Bewertungsvorbehalten unterlegen hat, entstehenden Betriebsausgaben sich nicht sofort, sondern verteilt über einen Zeitraum von 15 Jahren steuerlich auswirken. Die Übertragung einer Verpflichtung kann insbesondere im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach § 414 BGB oder im Wege der Sonder- oder Gesamtrechtsnachfolge nach dem Umwandlungsgesetz erfolgen.

Durfte eine Passivierung der Verpflichtung (z.B. Drohverluste) beim Übertragenden bisher nicht erfolgen, sind die Betriebsausgaben im Wirtschaftsjahr der Übertragung und in den folgenden vierzehn Wirtschaftsjahren außerbilanziell mit jeweils 1/15 zu berücksichtigen (Satz 1). War dagegen eine Verpflichtung (Verbindlichkeit, Rückstellung) passiviert und ist diese gewinnerhöhend aufzulösen, dürfen die Betriebsausgaben in Höhe des aufgelösten Passivpostens sofort und im Übrigen mit 1/14 des verbleibenden Betrags verteilt in den folgenden 14 Wirtschaftsjahren außerbilanziell berücksichtigt werden (Satz 2). Kleine und mittlere Betriebe sind nach Satz 3 von der Verteilungsregelung ausgenommen; bei diesen wirken sich die durch die Übertragung entstehenden Betriebsausgaben sofort im Wirtschaftsjahr der Übertragung aus.

Nach den Sätzen 4 bis 6 erfolgt auch in den Fällen einer Betriebsveräußerung bzw. –aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3 EStG eine zeitliche Verteilung der aus der Übertragung der Verpflichtung resultierenden Betriebsausgaben. Die Verteilung erfolgt jedoch nur insoweit, als diese den Betriebsaufgabe- oder Betriebsveräußerungsverlust begründet oder erhöht haben. Somit kommt es nur dann zu einer Verteilung, wenn die durch den Vorgang der Betriebsaufgabe oder Betriebsveräußerung realisierten stillen Lasten die stillen Reserven übersteigen.

Durch Satz 7 ist gewährleistet, dass beim Übertragenden noch nicht berücksichtigter Aufwand – z.B. infolge seines Todes – nicht untergeht, sondern auf die Rechtsnachfolger übergeht. Dadurch ist die vollständige steuerliche Berücksichtigung des durch die Übertragung realisierten Aufwands gewährleistet. Lediglich im Hinblick auf die Situation der öffentlichen Haushalte ist eine Verteilung des Aufwands notwendig.

Zu Absatz 2

Absatz 2 regelt Erfüllungsübernahme (§ 329 BGB) und Schuldbeitritt, bei denen die Verpflichtung des bisherigen Schuldners im Innenverhältnis ganz oder teilweise übernommen wird. Eine Erfüllungsübernahme liegt im Zweifel auch vor, wenn in Fällen der Schuldübernahme nach § 415 Absatz 1 BGB der Gläubiger die Genehmigung noch nicht erteilt oder die Genehmigung verweigert hat (§§ 415 Absatz 3, 329 BGB). Erfüllungsübernahme und Schuldbeitritt bedürfen einer gesonderten Regelung, da die Schuld abweichend von den Fällen des Absatzes 1 nicht direkt übernommen wird, sondern sich aus dem Rechtsgeschäft eine neue Verpflichtung ergibt (Freistellungsverpflichtung). Für Gewinnminderungen, die beim ursprünglich Verpflichteten aufgrund einer für den Schuldbeitritt oder die Erfüllungsübernahme erbrachten Leistung entstehen, gelten die Regelungen zur Schuldübernahme entsprechend.

Zu Nummer 03 (§ 5 Absatz 7 - neu -)

§ 5 Absatz 7 EStG soll vermeiden, dass Passivierungsbeschränkungen, die dazu beitragen, das Aufkommen aus der Unternehmensbesteuerung sicherzustellen, bis zur erstmaligen Anwendung des § 4f EStG ins Leere laufen. Satz 1 ordnet im Rahmen einer Fiktion an, dass der Übernehmer einer Verpflichtung und dessen Rechtsnachfolger in der ersten nach der Übernahme aufzustellenden Bilanz die Ansatzverbote, -beschränkungen und Bewertungsvorbehalte zu beachten hat, die auch für den ursprünglich Verpflichteten gegolten haben. Somit verliert die ursprüngliche Verpflichtung beim Übernehmer – trotz des erfolgten Übertragungsvorgangs – ihren Charakter nicht, so dass die Verpflichtung dort weiterhin den entsprechenden Ansatz- und Bewertungsvorschriften (z. B. § 6a EStG, § 5 Absatz 4a EStG) unterliegt.

Satz 2 regelt Fälle der Erfüllungsübernahme und des Schuldbeitritts, bei denen der Beitretende die Verpflichtung des bisherigen Schuldners im Innenverhältnis übernimmt. Es bedarf einer ergänzenden Regelung, da in diesen Fällen nicht wie in den Fällen des Satzes 1 die ursprüngliche Schuld übernommen wird, sondern sich eine Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft erst ergibt (Freistellungsverpflichtung).

Satz 3 regelt den Sonderfall der entgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils. In diesem Fall übernimmt der erwerbende Mitunternehmer zivilrechtlich nicht die bestehende Verpflichtung, denn aus dem jeweiligen Rechtsverhältnis Verpflichtete ist die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Dennoch ist auch in diesen Fällen entsprechend dem Transparenzprinzip wirtschaftlich eine Gleichstellung mit den Fällen des Satzes 1 geboten.

Über Satz 4 sind kleine und mittlere Betriebe von den Regelungen der Sätze 1 bis 3 ausgenommen. Gleiches gilt für Schuldübertragungen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen, die vom Anwendungsbereich des § 4f - neu - EStG erfasst werden.

Zu Nummer 4 (§ 52)

Zu Absatz 12c

Die Neuregelung in § 4f - neu - EStG ist erstmals für Schuldübertragungen, Schuldbeitritte und Erfüllungsübernahmen anzuwenden, die nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag vereinbart werden.

Zu Absatz 14a

Die Neuregelung in § 5 Absatz 7 - neu - EStG ist nach Satz 1 für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag beginnen. Hat der die Verpflichtung Übernehmende die Verpflichtung bisher aufgrund der BFH-Rechtsprechung ohne die Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte ausgewiesen, muss er sie für Wirtschaftsjahre, die nach dem vorbenannten Stichtag beginnen, beachten und damit wie vor Ergehen der BFH-Rechtsprechung die Verpflichtungen unter Beachtung der Ansatzverbote, -beschränkungen oder Bewertungsvorbehalte ausweisen. Hat der die Verpflichtung Übernehmende seiner Bilanzierung die bisherige Verwaltungsauffassung zugrunde gelegt, kann er diese nach Satz 2 beibehalten. Damit werden aufwändige Bilanzberichtigungen, die sich kurzfristig ausgleichen, vermieden.

Zu Artikel 12 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes)

Zu Nummer 1

Entsprechend den Fällen der Betriebsveräußerung und –aufgabe im Sinne der §§ 14, 16 Absatz 1, 3 und 3a sowie des § 18 Absatz 3 EStG wird klargestellt, dass § 4f auch im Rahmen der Liquidation Anwendung findet. Entsprechendes gilt für die Fälle der Verlegung des Sitzes oder der Geschäftsleitung nach § 12 Absatz 3 Körperschaftsteuergesetz.

Zu Nummer 2 Buchstabe a

§ 11 Absatz 6 KStG ist erstmals für Auflösungen anzuwenden, die nach dem Tag der Verabschiedung im Bundestag erfolgen.

Zu Artikel 16 Absatz 3a (Inkrafttreten)

Der neue Absatz 3a in Artikel 16 stellt sicher, dass die in den Artikeln 11 Nummer 01 bis 03 und Nummer 4 Buchstaben 0a und 0b sowie Artikel 12 Nummer 1 und Nummer 2 Buchstabe a genannten Änderungen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes am Tag nach dem Beschluss des Bundestages in Kraft treten.

Finanzielle Auswirkungen

Durch die vom BFH geforderte Anerkennung von steuerlich bislang nicht oder nicht in voller Höhe anzuerkennenden Rückstellungen, wenn Dritte die Verbindlichkeiten rechtlich oder wirtschaftlich übernehmen, entsteht ein Steuerausfallrisiko in einer Größenordnung von 20 bis 30 Mrd. Euro.

Die vorstehenden Regelungen verhindern diese Steuermindereinnahmen, soweit Unternehmen bereits in der Vergangenheit Schuldbeitritte und Veräußerungen durchgeführt haben, auf die die Rechtsprechung anwendbar wäre.

Bei den übrigen Fällen wird die steuerliche Realisierung der Lasten zwar nicht verhindert, aber auf 15 Jahre gestreckt. Es ist davon auszugehen, dass der überwiegende Teil der Unternehmen die Rechtsprechung noch nicht umgesetzt hat und deshalb zu dieser Fallgruppe gehört. Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der Bilanzierung von Rückstellungen ohnehin immer nur um temporäre Verschiebungen handelt, die sich langfristig ausgleichen. Die Betriebsausgabenstreckung soll rein steuerlich motivierte Gestaltungen zur Realisierung stiller Lasten unattraktiv machen. Gleichwohl kann nicht ausgeschlossen werden, dass viele Unternehmen von den neuen Möglichkeiten Gebrauch machen werden und deshalb kurz- und mittelfristige Steuerausfälle entstehen.

Nach grober Schätzung könnten diese insbesondere in den Anfangsjahren eine Größenordnung von mindestens 1 Mrd. Euro jährlich bundesweit erreichen. Die Ausfälle entstehen dabei vorrangig im Bereich der Körperschaft- und Gewerbesteuer.