

Frau Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Deutscher Bundestag
Platz der Republik 1
11011 Berlin

ausschließlich per E-Mail an:
finanzausschuss@bundestag.de; Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de

Düsseldorf, 24.03.2017

642/564

**Stellungnahme
zum Regierungsentwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken
im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen**

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zur Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme zum Entwurf des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen danken wir Ihnen.

Das Ziel des Gesetzesentwurfs ist, die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzaufwendungen und für andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die beim Empfänger aufgrund einer als schädlich einzustufenden Präferenzregelung nicht oder nur niedrig besteuert werden, einzuschränken und so die wirtschaftliche Verlagerung steuerlicher Bemessungsgrundlagen ins Ausland zu verhindern. Dieses Anliegen ist grundsätzlich nachvollziehbar. Als schädlich werden nach internationalem Konsens ausländische Präferenzregelungen angesehen, die nicht dem sog. Nexus-Ansatz der OECD entsprechen. Die vorgesehene Regelung in § 4j EStG-E setzt diese international anerkannten Grundsätze allerdings nicht um. Auch der Bundesrat lässt in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf Zweifel daran erkennen, ob die vorgeschlagene Regelung den Nexus-Ansatz hinreichend umsetzt (BR-Drucks. 59/17(B), S. 5). Er schlägt vor, die Rückausnahmen des § 4j Abs. 1 Sätze 4-6 EStG-E durch einen Verweis auf die Regelungen zum Nexus-Ansatz zu ersetzen. Die Bundesregierung hat zugesagt, dies zu prüfen (BT-Drucks. 18/11531, S. 17).

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Der Bundesrat hat in einer an die Bundesregierung gerichteten Prüfbitte vorgeschlagen, eine gesetzliche Regelung zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen von den Ertragsteuern und der Gewerbesteuer zu treffen. Wir würden es sehr begrüßen, wenn zeitnah eine Regelung beschlossen wird, die derjenigen in der als sog. Sanierungserlass bezeichneten Verwaltungsanweisung inhaltlich im Wesentlichen entspricht und gleichzeitig Rechtssicherheit für die Gewerbesteuer schafft.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

I. Zu Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes

Zu Nr. 2: § 4j Abs. 1 EStG-E

Petitum:

Der Nexus-Ansatz sollte gesetzlich geregelt werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E sollen Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten nicht oder nur begrenzt abziehbar sein, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen.

Anstelle der Übernahme der konkreten Voraussetzungen des Nexus-Ansatzes wird lediglich in der Ausnahme vom Grundtatbestand (§ 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E) und der Rückausnahme hiervon (§ 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E) der unbestimmte Rechtsbegriff „substanzielle Geschäftstätigkeit“ verwendet, ohne ihn zu definieren. Dass mit dem Begriff „substanzielle Geschäftstätigkeit“ auf den Nexus-Ansatz Bezug genommen werden soll, lässt sich lediglich einem Verweis auf den Ergebnisbericht zu BEPS Teilprojekt 5 der OECD in der Gesetzesbegründung entnehmen.

Unseres Erachtens ist es mit dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz unvereinbar, wenn ein Tatbestandsmerkmal lediglich unter Hinzuziehung eines OECD-Abschlussberichts ausgelegt werden kann, auf den in der Gesetzesbegründung verwiesen wird. Stattdessen könnte es - statt der Anknüpfung an internationale Standards - zu einer abweichenden Auslegung des unbestimmten Rechtsbegriffs kommen.

Schließlich ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung aufgrund des Aufbaus der Norm von einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgehen könnte. Das ist nicht sachgerecht. Der Steuerpflichtige ist lediglich verpflichtet, im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten Beweisvorsorge zu treffen. Im Übrigen hat die Finanzverwaltung nachzuweisen,

Seite 3/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

dass die Voraussetzungen für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs vorliegen.

Zudem bleibt unklar, wie der Begriff der „Regelbesteuerung“ auszulegen ist. Wir regen an, den Begriff gesetzlich zu konkretisieren, damit deutlich wird, dass die Neuregelung auf die steuerliche Begünstigung für Lizenzzahlungen abzielt.

Zu § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E

Petition:

Wird der Nexus-Ansatz, wie vom Bundesrat in seiner Prüfbitte vorgeschlagen (BR-Drucks. 59/17(B), S. 5, der die Bunderegierung nachzukommen gedenkt, BT-Drucks. 18/1153, S. 17), gesetzlich geregelt, wäre § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E entbehrlich. Sollte der Entwurf allerdings trotz der Prüfbitte unverändert bleiben, sollte in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E zumindest darauf abgestellt werden, dass das Unternehmen tatsächlich eine substantielle Geschäftstätigkeit unterhält. Die Regelung könnte z.B. wie folgt angepasst werden:

⁴Die Sätze 1 und 2 sind nicht anzuwenden, soweit sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen beim Gläubiger oder dem weiteren Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen, die auf Rechte beschränkt ist, denen der eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Nach der Ausnahme vom Abzugsverbot gem. § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E wird das Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen ausgesetzt, falls ein ausländischer Staat eine niedrig besteuerte Präferenzregelung nur für Rechte vorsieht, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Unklar ist, ob die Regelung nur greift, wenn die Gewährung der Präferenzregelung auch rechtlich vom Bestehen einer substantiellen Geschäftstätigkeit abhängt. Wenn ein ausländischer Staat eine Präferenzregelung für Lizenzeneinkünfte ohne Umsetzung des „Nexus-Ansatzes“ vorhält, das Unternehmen jedoch tatsächlich eine substantielle Geschäftstätigkeit unterhält, würde der Betriebsausgabenabzug dennoch versagt. Dies ist nicht sachgerecht.

Zu § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E

Petition:

Bei Beibehaltung des § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E sollte auch diese Regelung Nexus-konform ausgestaltet werden. Dazu könnte sie bspw. wie folgt angepasst werden:

Seite 4/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

⁵Eine substantielle Geschäftstätigkeit im Sinne des Satzes 4 liegt nicht vor, ~~wenn~~ soweit der Gläubiger das Recht nicht ~~oder nicht weit~~ überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit oder mittels Auftragsforschung durch nicht nahe stehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes entwickelt hat; dies gilt insbesondere, ~~wenn~~ soweit das Recht erworben oder durch nahestehende Personen entwickelt worden ist.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Es ist nicht geregelt, welche Voraussetzungen für eine substantielle Geschäftstätigkeit erfüllt sein müssen. Nach § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E soll eine substantielle Geschäftstätigkeit nicht vorliegen, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat.

Nach dem Wortlaut liegt es nahe, dass das Recht durch den Gläubiger selbst weit überwiegend (d.h. zu mehr als 50 %) im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt worden sein muss. Nach dem Nexus-Ansatz wird allerdings ein Verhältnis gebildet, das den begünstigungsfähigen Anteil der Einnahmen bestimmt. Dieses sog. Nexus-Verhältnis ermittelt sich als Verhältnis der qualifizierten Kosten (ggf. zuzüglich eines bis zu 30%igen Aufschlags) im Verhältnis zu den Gesamtkosten für die Entwicklung des Rechts. Der diesem Verhältnis entsprechende Anteil der Einnahmen aus dem Recht darf nach dem Nexus-Ansatz begünstigt werden, ohne dass von einer schädlichen Präferenzregelung auszugehen ist. Es können sich hieraus durchaus Nexus-Verhältnisse unter 50% ergeben. Der Wortlaut des § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E legt ein deutlich über den Nexus-Ansatz hinausgehendes, restriktiveres Verständnis nahe. Die Regelung sollte entsprechend angepasst werden, was durch eine Definition des Begriffs der substantiellen Geschäftstätigkeit nach dem Nexus-Ansatz unmittelbar im Gesetz erreicht werden kann.

Zu § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E

Petitum:

Es sollte klargestellt werden, dass bei der Prüfung auf niedrige Besteuerung der Einnahmen auf den abstrakten Satz abzustellen ist, mit dem die Einnahmen nach der ausländischen Präferenzregelung belastet werden.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Bei der Berechnung der niedrigen Belastung erscheint zwischenzeitlich geklärt, dass sich die „niedrige Besteuerung“ auf die Einnahmen (Gesetzeswortlaut und nunmehr auch die Begründung zum RegE, S. 14) und – anders als bei der Hin-

Seite 5/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

zurechnungsbesteuerung – nicht auf die Einkünfte (so noch die Begründung zum RefE, S. 14) bezieht. Aufgrund von § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E ist die Einbeziehung von steuerlichen Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen für die Berechnung des Steuersatzes erforderlich, der mit der Niedrigsteuerschwelle verglichen wird.

Bei der Hinzurechnungsbesteuerung wird auf eine effektiv festgesetzte ausländische Steuer im Verhältnis zur nach deutschen Vorschriften berechneten Bemessungsgrundlage abgestellt, um den Prozentsatz der Steuerbelastung im Ausland zu ermitteln. Es sollte ausdrücklich klargestellt werden, dass nur zu prüfen ist, ob die Einnahmen abstrakt einer Besteuerung mit einem Steuersatz unterhalb der Niedrigsteuerschwelle unterliegen.

Zu § 4j Abs. 2 und 3 EStG-E: Niedrige Besteuerung

Petitum:

Die Niedrigsteuergrenze i.S. des § 4j Abs. 3 EStG-E mindestens auf den deutschen Körperschaftsteuersatz von 15 % abgesenkt werden, wie wir es bereits seit langem für § 8 AStG fordern.

Problem und Begründung für die vorgeschlagene Lösung:

Die Grenze für eine Niedrigbesteuerung orientiert sich an der außensteuerrechtlichen Hinzurechnungsbesteuerung. Letztere steht in Anbetracht des deutschen Körperschaftsteuersatzes von 15 % in der Kritik. Unter Berücksichtigung der BEPS-Entwicklungen auf EU-Ebene (Anti Tax Avoidance Directive – die Hälfte des inländischen Körperschaftsteuersatzes) wird eine Absenkung diskutiert. Vor diesem Hintergrund kann bei einer Besteuerung im Ausland von bis zu 25 % nicht mehr von einer „Niedrigbesteuerung“ ausgegangen werden. Ferner kann auch die Belastung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer insgesamt weniger als 25 % betragen, etwa wenn der Gläubiger in einer Gemeinde mit einem niedrigen Gewerbesteuer-Hebesatz ansässig ist oder keine Gewerbesteuer anfällt (z.B. bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft als Gläubiger).

Bei der Berechnung der niedrigen Belastung erscheint zwischenzeitlich geklärt, dass sich die „niedrige Besteuerung“ auf die Einnahmen (Gesetzeswortlaut und Gesetzesbegründung zum RegE) und anders als bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf die Einkünfte (so noch die Gesetzesbegründung zum RefE) bezieht. Offen ist allerdings, ob die nominale oder tatsächliche Belastung entscheidend ist (z.B. Nominalsteuersatz über 25 %, tatsächliche Belastung der Einnahmen aufgrund von im Zusammenhang stehenden Ausgaben geringer als 25 %).

Seite 6/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Ferner ist unklar, ob unter „sämtliche Regelungen“ (§ 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E) auch Verlustverrechnungen zu erfassen sind. Dies wäre u.E. abzulehnen, da sonst eine temporäre Niedrigbesteuerung aufgrund einer Verlustverrechnung zu einem Betriebsausgabenabzugsverbot führen könnte.

II. Begünstigung von Sanierungsgewinnen nach Art 1a und 1b des Entwurfs in der Fassung der BR-Drs. 59/17

Der Vorschlag für die gesetzliche Regelung einer Begünstigung von Sanierungsgewinnen, wie sie vom Bundesrat in seiner Stellungnahme vom 10.03.2017 vorgeschlagen wurde (Art. 1a und 1b des Entwurfs eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BR-Drs. 59/17), ist ausdrücklich zu begrüßen.

Die Begünstigung von Sanierungsgewinnen sollte auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden, nachdem der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 28.11.2016, GrS 1/15, entschieden hat, dass das BMF mit dem sog. Sanierungserlass (BMF-Schreiben vom 27.03.2003, BStBl. I 2003, 240) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstoßen hat. Die mit der vorgeschlagenen Neuregelung verbundene Rechtssicherheit und die Vereinheitlichung der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsgewinnen bei gleichzeitiger Möglichkeit der getrennten Antragstellung für Zwecke der Einkommen-/Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer sind für eine erfolgreiche Durchführung von Sanierungsvorhaben unerlässlich. Gleichwohl sollten Einzelheiten der vorgeschlagenen Regelung noch einmal überdacht werden.

Insbesondere möchten wir auf Folgendes hinweisen:

Zu § 3a Abs. 1 EStG-E und § 3a Abs. 1 Satz 1 GewStG-E

Unbestimmte Rechtsbegriffe als Voraussetzungen für den begünstigten Sanierungsgewinn

Die den begünstigten Sanierungsgewinn kennzeichnenden Merkmale Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sowie Sanierungsseignung des Schuldenerlasses sollten im Sinne einer rechtssicheren Handhabung definiert oder durch gesetzliche Vermutungen konkretisiert werden. Die Tatbestandsmerkmale der „betrieblichen Gründe“ und der Sanierungsabsicht sollten gestrichen werden.

Ausführungen zur „betrieblichen Veranlassung“ in der Gesetzesbegründung

An der in der Gesetzesbegründung (BR-Drs. 59/17, S. 15) geforderten „betrieblichen Veranlassung“ des Schuldenerlasses sollte nach unserer Ansicht nicht festgehalten werden.

Seite 7/7 zum Schreiben vom 24.03.2017 an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags

Begriff des Schuldenerlasses

Der zu einem begünstigten Sanierungsgewinn führende Schuldenerlass sollte nicht auf die derzeit in der Begründung genannten Maßnahmen beschränkt sein, sondern Maßnahmen gleicher Wirkung einbeziehen. Im Gesetzestext sollte eine Definition der von der Steuerbefreiung erfassten Arten des Schuldenerlasses und vergleichbarer Entschuldungsmaßnahmen ergänzt werden.

Zu § 3a Abs. 2 EStG-E und § 3a Abs. 1 Satz 2 GewStG-E

Der Untergang bestehender Verlustvorträge nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 EStG-E und § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GewStG-E sollte auf den Betrag des begünstigten Sanierungsgewinns beschränkt werden. Zudem sollte die Regelung in § 3a Abs. 2 Nr. 2 EStG-E und § 3a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 GewStG-E auf negative Einkünfte beschränkt werden, die bis zum Schuldenerlass entstanden sind.

Zu § 3c Abs. 4 EStG-E und § 3a Abs. 2 GewStG-E

Der Begriff der Betriebsausgaben, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen stehen, sollte gesetzlich definiert werden. Es sollte außerdem gesetzlich geregelt werden, dass sowohl der Antrag nach § 3a Abs. 1 EStG-E als auch der Antrag nach § 3a Abs. 1 GewStG-E vom Antragsteller widerrufen werden können.

Zu Artikel 3 – Inkrafttreten

Nach unserer Auffassung wäre es wünschenswert, für die Zwischenzeit bis zur beihilferechtlichen Genehmigung der Kommission eine Stundung für die auf den nach der verabschiedeten Regelung begünstigten Sanierungsgewinn entfallende und festgesetzte Steuer vorzusehen.

Mit freundlichen Grüßen



Marita Rindermann, RA StB
Fachleiterin Steuern und Recht



Dr. Georg Rodermond, RA StB
Fachreferent