

DEUTSCHER FINANZGERICHTSTAG E.V.

DER PRÄSIDENT

Frau

Vorsitzende des Finanzausschusses

des Deutschen Bundestages

Ingrid Arndt-Brauer

Platz der Republik 1

11011 Berlin

Präsident des Deutschen Finanzgerichtstages

RiBFH Prof. Jürgen Brandt

Tel. 089-9231-288 (Handy 0177-77 69 721)

Fax 03212-1122823

E-Mail juerbrandt@web.de

Geschäftsstelle

Von-der-Wettern-Straße 17, 51149 Köln

Per Mail

Köln, den 28. März 2017

Stellungnahme

zur öffentlichen Anhörung durch den Finanzausschuss des Deutschen Bundestages

zu dem Entwurf eines Gesetzes „gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ („ zur Stellungnahme des Bundesrates sowie zur Gegenäußerung der Bundesregierung (BT-Drs. 18/11233, 18/11531),

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

sehr geehrte Mitglieder des Finanzausschusses,

Ihre Einladung zur öffentlichen Anhörung sowie zu einer vorbereitenden Stellungnahme nehme ich gerne wahr.

Zu den Gegenständen des Gesetzgebungsvorhabens sind aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages folgende Ausführungen veranlasst:

I.

Neuregelung zum Abzug von Aufwendungen für grenzüberschreitende Rechteüberlassungen

1.

Mit dem Gesetzesentwurf soll nach der Gesetzesbegründung die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen mit Sitz im Ausland eingeschränkt werden, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig (unter 25 Prozent) besteuert werden. Ausgangspunkt des Gesetzesentwurfs ist das von OECD und G20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogene Merkmal fehlender substantieller Geschäftstätigkeit („Nexus-Ansatz“). Durch das Erfordernis eines Näheverhältnisses im Sinne des § 1 Absatz 2 des Außensteuergesetzes zwischen Schuldner und Gläubiger der Zahlung soll sichergestellt werden, dass die Regelung nur Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen erfasst. Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen der Regelung erfüllt sind, richtet sich die Höhe des Betriebsausgabenabzugsverbots nach der Ertragsteuerbelastung beim Gläubiger der Zahlung. Je höher die steuerliche Belastung beim Gläubiger, desto höher auch der abziehbare Anteil beim Schuldner. Damit soll – dem Gedanken der korrespondierenden Besteuerung folgend – eine angemessene Steuerwirkung der Lizenzausgaben sichergestellt werden.

Die diesem Anliegen des Gesetzgebers dienenden Regelungen in § 4 j EStG-E werfen insbesondere folgende Fragen auf:

- Ist die Bezeichnung des Tatbestandsmerkmals „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten zum Beispiel, Plänen, Mustern und Verfahren“ hinreichend bestimmt?

- Ist die gesetzliche (Grenz-) Bestimmung einer niedrigen Besteuerung in Abs. 2 der Vorschrift mit einer Belastung des Gläubigers durch Ertragsteuern „von weniger als 25 Prozent“ aus Rechtsgründen zu beanstanden?
- Ist die rückwirkende zeitliche Inkraftsetzung auch für den Veranlagungszeitraum 2017 rechtskonform?

2.

a) Angesichts der ertragsteuerlichen Rechtsprechung zur „Nutzungsüberlassung von Rechten“

(vgl. BFH-Urteile vom 23. Mai 1979 I R 163/77, BStBl II 1979, 757; vom 29. November 1984 V R 96/84, BStBl II 1985, 271; vom 27. Juli 1988 I R 130/84, BStBl II 1989, 101, zu § 49 EStG sowie insbesondere zur Nutzungsüberlassung von Know-how BFH-Urteil vom 19. Dezember 2012 I R 81/11, BFH/NV 2013, 698)

ist die Regelung insbesondere mit Blick auf die Ergänzung des Merkmals „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ durch die anschließend aufgeführten Regelbeispiele **hinreichend bestimmt** (vgl. zur Heranziehung der Regelbeispiele bei der Beurteilung hinreichender Bestimmtheit BVerfG, Urteil vom 24. November 2010 1BvF 2/05, BVerfGE 128, 1).

b) Eine hinreichende Bestimmtheit weist auch das Merkmal „substantielle Geschäftstätigkeit“ auf. Denn es wird als Voraussetzung für die Anerkennung von Lizenzaufwendungen an (ausländische) Gläubiger in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E negativ von einer Geschäftstätigkeit des Gläubigers abgegrenzt, in der das (lizenzierte) Recht „nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit entwickelt“ wird. Im Zusammenhang damit bringt das beigefügte Regelbeispiel („insbesondere, wenn das Recht erworben oder durch nahestehende Personen entwickelt worden ist“) den Willen des Gesetzgebers hinreichend klar zum Ausdruck, dass Aufwendungen für Rechteüberlassungen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG-E durch die Abzugsbeschränkungen der Regelung erfasst werden sollen, wenn die betroffenen Rechte nicht auf der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit des Gläubigers beruhen.

3.

Soweit die Anwendung des § 4j Abs. 1 EStG-E nach Abs. 2 der Vorschrift eine **Belastung des Gläubigers durch Ertragsteuern „von weniger als 25 Prozent“** voraussetzt, begegnet diese Grenzbestimmung mangels entgegenstehender verfassungsrechtlicher, europarechtlicher oder einfachgesetzlicher Grundlagen aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages keinen rechtlichen Bedenken, sondern ist Ausfluss des weitreichenden Spielraums, den der Gesetzgeber bei der Gestaltung des Steuerrechts hat und der lediglich durch das Gebot der Orientierung am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit einerseits sowie das Gebot der Folgerichtigkeit andererseits begrenzt wird (vgl. BVerfG-Beschluss vom 14. Juni 2016 2 BvR 290/10, BStBl II 2016, 801).

Die im Schrifttum zum Teil vertretene Auffassung, die Regelungen des § 4j EStG-E seien mit dem Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht vereinbar, verkennen den erkennbaren Zweck der Vorschrift, Gewinnverlagerungen durch Lizenzvereinbarungen in Länder mit niedrigeren Ertragsteuersätzen –ohne hinreichende außersteuerliche Veranlassung von Lizenzzahlungen an ausländische Gläubiger (bei fehlender Forschungs- und Entwicklungsleistung) – zu vermeiden und gerade dadurch im Inland die Besteuerung nach der dort gegebenen steuerlichen Leistungsfähigkeit auch mit Blick auf die gebotene Gleichbehandlung nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes mit nur im Inland tätigen Unternehmen zu gewährleisten.

4.

Ob der Gesetzgeber Steuerrechtsänderungen bereits in dem Veranlagungszeitraum in Kraft treten lässt, in dem er die Änderung beschlossen hat oder dies erst für Folgejahre anordnet, unterliegt seinem politischen Entscheidungsspielraum. Aus Rechtsgründen würde dem Inkrafttreten einer Neuregelung bereits im Jahr der Beschlussfassung keine Bedenken entgegenstehen, weil

- es sich insoweit allenfalls um eine unechte Rückwirkung handeln kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. September 2015 2 BvR 2683/11, BStBl II 2016, 310 sowie Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, BVerfGE 127, 31) und
- diese mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes vereinbar ist, wenn sie –wie hier- zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit --hier angesichts der fehlenden Schutzwürdigkeit evtl. Vertrauens angesichts der vom Gesetz vorausgesetzten

gleichgerichteten Interessen von inländischem Steuerschuldner und ausländischem Gläubiger-- gewahrt bleibt (vgl. zu diesen Kriterien BVerfG, Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02 –BVerfGE 127, 1).

II.

Wiedereinführung der Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen

1.

Der Bundesrat hat vorgeschlagen, im Rahmen dieses Gesetzesvorhabens mit einem neuen § 3a EStG-E die Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen wieder einzuführen.

Eine solche Begünstigung enthielt früher § 3 Nr. 66 EStG a.F.. Diese hat der Gesetzgeber durch Art. 1 Nr. 1 UntStRFoG –u.a. auch als Mittel der Gegenfinanzierung der seinerzeitigen Steuerreform- aufgehoben. Gleichwohl hatte das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) eine solche Steuerbegünstigung zugelassen.

Für diesen sog. Sanierungserlass fehlt es indessen nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH nach der ausdrücklichen Aufhebung des früheren § 3 Nr. 66 EStG a.F an der erforderlichen gesetzlichen Grundlage (BFH, Beschluss vom 28. November 2016 – GrS 1/15 –, BFHE 255, 482) .

Die danach notwendige gesetzliche Grundlage soll mit der vom Bundesrat nunmehr vorgeschlagenen Regelung in §3a EStG-E geschaffen werden.

2.

Angesichts der Vielzahl unterschiedlicher und auf jeweils unterschiedlichen Gründen beruhender Steuerbefreiungstatbestände (vgl. dazu Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, § 3 EStG Rz. 7 ff) hat der Gesetzgeber unter Wahrung der Anforderungen des Gleichbehandlungsgrundsatzes in Art. 3 Abs. 1 GG einen weitgehenden Spielraum bei der Entscheidung über Steuerbefreiungstatbestände (vgl. insb. zu Steuerbefreiungen im Ertragsteuerrecht (BVerfG, Beschluss 26. Juli 2010 – 2 BvR 2227/08 –, NVwZ 2010, 1429), der durch die im Wesentlichen vorgesehene

Wiedereinführung der früher in § 3 Nr. 66 EStG a.F. enthaltenen Steuerbegünstigung nicht überschritten würde.

3.

Problematischer könnte sich die Vereinbarkeit der geplanten Neuregelung mit Art. 107 AEUV darstellen. Danach sind unionsrechtlich Beihilfen „gleich welcher Art“ verboten, die

durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Abs. 1 der Vorschrift).

Da die Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen Unternehmen und ausdrücklich deren Fortführung begünstigen soll und diese Begünstigung nicht zu den in Abs. 2 und 3 der Vorschrift aufgeführten unionskonformen Beihilfemaßnahmen gehört, ist die entscheidende Frage, ob mit dieser Begünstigung der Wettbewerb verfälscht wird oder eine solche Verfälschung droht.

a) Nach der Rechtsprechung des EuGH ist eine nationale Maßnahme dann i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV geeignet, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen,

„wenn sich die Unternehmen im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer **vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation** befinden. Die Einstufung einer nationalen Steuermaßnahme als selektiv setzt somit in einem ersten Schritt voraus, dass im Vorfeld die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und geprüft wird. Anhand dieser allgemeinen oder „normalen“ Steuerregelung ist dann in einem zweiten Schritt zu beurteilen und festzustellen, ob der mit der fraglichen Steuermaßnahme gewährte **Vorteil selektiv** ist, wenn nämlich dargetan wird, dass diese Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie **Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern** einführt, die sich im Hinblick auf das mit der Steuerregelung dieses Mitgliedstaats verfolgte Ziel **in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation** befinden (EuGH, Urteil vom 9. Oktober 2014 – C-522/13 –, HFR 2014, 1134, betr. Grundsteuerbefreiung für Staatsunternehmen; vgl. auch EuGH, Urteil vom 8. Dezember 2011 – C-81/10 P –, Slg 2011, I-12899 zur bejahten Beihilfe durch steuerliche Sonderregelungen trotz „besonderer eigenständiger Belastungen“).

b) Auf dieser Grundlage ist bei der Prüfung, ob die vorgesehene Steuerbegünstigung als eine selektive Maßnahme i.S. der EuGH-Rechtsprechung angesehen werden kann und deshalb in einem zweiten Schritt eine gleichheitswidrige Differenzierung zwischen Inländern und ausländischen Unternehmen zu prüfen ist, zu bedenken, dass sich die **Steuerbefreiung** nach Maßgabe des § 3a EStG-E **aus der Sicht der EU-Kommission wie auch des EuGH eher als selektive Ausnahmeregelung** darstellen könnte.

Denn der **Große Senat des BFH** hat in seiner bereits in Bezug genommenen Entscheidung zum Sanierungserlass (vgl. BFH, Beschluss vom 28. November 2016 – GrS 1/15 –, BFHE 255, 482) in der **Steuerbegünstigung** durch Verzicht auf die Besteuerung von Gewinnen aus dem Verzicht auf Gläubigerforderungen (zum Zwecke der Unternehmenssanierung) eine **Maßnahme sachlicher Billigkeit** gesehen.

In diesem Zusammenhang ist auch zu berücksichtigen, dass der Begriff der Beihilfe nicht nur positive Leistungen wie Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen erfasst, die in unterschiedlicher Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (EuGH, Urteil vom 22. November 2001 - C-53/00, EWS 2001, 583 Rn. 15 mwN; Urteil vom 18. Juli 2013 - C-6/12, DStR 2013, 1588 Rn. 18).

Mit Blick darauf können auch Steuererlasse Beihilfecharakter haben (BGH, Urteil vom 13. März 2014 – IX ZR 23/10-, DB 2014, 945 m.w.N.; Beschluss der Europäischen Kommission vom 26. Januar 2011 - C-7/10, ABl. L 235/26 vom 10. September 2011 Rn. 50).

c) Gleichwohl lässt sich aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages **mit guten Gründen** vertreten, dass die Regelung **ersichtlich nicht** –wie von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorausgesetzt- auf die **wettbewerbsverfälschende Begünstigung** bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige ausgerichtet ist, sondern ohne Bezug auf bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige lediglich eine besondere allgemeine Gewinn- bzw. Verlustsituation betrifft, deren Berücksichtigung ihrer Art nach (branchenunabhängig) dem rein inländischen Verfahrensrecht der Besteuerung nach der AO mit Blick auf die dort in den §§ 163, 227 AO geregelten Ausnahmen von der Besteuerung aus Gründen der Billigkeit zuzurechnen ist.

Schon aus diesem Grund scheint ein unionsrechtliches Notifikationsverfahren aus der Sicht des Deutschen Finanzgerichtstages –wie es verschiedentlich für geboten angesehen wird (vgl. die Nachweise im BGH- Urteil vom 13. März 2014 – IX ZR 23/10-, DB 2014, 945)—nicht

zwingend erforderlich, könnte aber im Interesse der Rechtssicherheit zu befürworten sein. Denn aufgrund unzulässiger Beihilfen gewährte Begünstigungen sind nach EU-Recht uneingeschränkt rückabzuwickeln (vgl. EuGH-Urteile vom 22. April 2008 – C-408/04 P –, juris; vom 24. Januar 2013 – C-529/09).

d) Die tatbestandlichen Voraussetzung für die Steuerbegünstigung in § 3a Abs. 1 EStG-E entsprechen im Wesentlichen –hinsichtlich Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit des Unternehmens sowie Sanierungsabsicht der Gläubiger- weitgehend der früheren Regelung des § 3 Nr. 66 EStG a.F. wie auch der daran orientierten Fassung des zwischenzeitlich obsolet gewordenen Sanierungserlasses, so dass insoweit rechtliche Bedenken nicht bestehen.

e) Ob die vorgesehene (Wieder-) Einführung der Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne den nach Wortlaut und Begründung vorgesehenen vollständigen Untergang von Verlustvorträgen sowie den Wegfall von Verlustverrechnungsmöglichkeit im Sanierungsjahr und damit uneingeschränkt eine Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum Ende des mit dem Sanierungsgewinn abgeschlossenen Veranlagungszeitraums zur Folge haben sollte, ist allerdings mit der höchstrichterlichen BFH-Rechtsprechung kaum vereinbar und sollte deshalb vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen werden. Denn nach der Rechtsprechung des BFH bestehen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von Regelungen wie zB der Mindestbesteuerung, soweit ihnen im Einzelfall ("konkret") die Wirkung zukommt, den Verlustabzug gänzlich auszuschließen und eine Substanzbesteuerung auszulösen (vgl. BFH, Urteil vom 21. September 2016 – I R 65/14 –, BFH/NV 2017, 267 m.w.N.). Auch wenn die Steuerbegünstigung nach § 3a EStG-E nur auf Antrag gewährt werden soll und damit ohne Antrag eventuelle Verlustvorträge unberührt bleiben, wird doch in Fällen der Insolvenzgefährdung ein solcher Antrag für den Steuerpflichtigen „unverzichtbar“ sein und dürfte deshalb vom Gesetzgeber mit Blick auf den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nicht lediglich „um den Preis eines vollständigen Verlusts aller Verlustverrechnungsmöglichkeiten“ eingeräumt werden.

Mit freundlichen Grüßen

Jürgen Brandt