

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Bei der StBefreiung nach § 3 Nr. 71 bestand vor dem Hintergrund einer neuen Förderrichtlinie, die Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen bezuschusst, Änderungsbedarf. Die StBefreiung wird erweitert um die verdoppelte Förderung mit 100 000 €, die Zulassung von Unternehmergesellschaften und das von zehn auf sieben Jahre herabgesetzte Höchstalter der begünstigten KapGes. Zudem wird der neue sog. EXIT-Zuschuss stfrei gestellt. Der umfangreiche Änderungsbedarf erforderte eine Neufassung der Vorschrift im Rahmen des Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017.
- Fundstelle: Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (RÜbStG) v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202).

§ 3 Nr. 71

INVEST-Zuschuss für Wagniskapital

idF des ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58),
zuletzt geändert durch RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202)

- 71. der aus einer öffentlichen Kasse gezahlte Zuschuss**
- a) für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von 20 Prozent der Anschaffungskosten, höchstens jedoch 100 000 Euro. Voraussetzung ist, dass
 - aa) der Anteil an der Kapitalgesellschaft länger als drei Jahre gehalten wird,
 - bb) die Kapitalgesellschaft, deren Anteil erworben wird,
 - aaa) nicht älter als sieben Jahre, wobei das Datum der Eintragung der Gesellschaft in das Handelsregister maßgeblich ist,
 - bbb) weniger als 50 Mitarbeiter (Vollzeitäquivalente) hat,
 - ccc) einen Jahresumsatz oder eine Jahresbilanzsumme von höchstens 10 Millionen Euro hat und
 - ddd) nicht an einem regulierten Markt notiert ist und keine solche Notierung vorbereitet,
 - cc) der Zuschussempfänger das 18. Lebensjahr vollendet hat oder eine GmbH oder Unternehmergesellschaft ist, bei der

- mindestens ein Gesellschafter das 18. Lebensjahr vollendet hat und
- dd) für den Erwerb des Anteils kein Fremdkapital eingesetzt wird. Wird der Anteil von einer GmbH oder Unternehmergesellschaft im Sinne von Doppelbuchstabe cc erworben, gehören auch solche Darlehen zum Fremdkapital, die der GmbH oder Unternehmergesellschaft von ihren Anteilseignern gewährt werden und die von der GmbH oder Unternehmergesellschaft zum Erwerb des Anteils eingesetzt werden.
- b) anlässlich der Veräußerung eines Anteil an einer Kapitalgesellschaft im Sinne von Buchstabe a in Höhe von 25 Prozent des Veräußerungsgewinns, wenn
- aa) der Veräußerer eine natürliche Person ist,
 - bb) bei Erwerb des veräußerten Anteils bereits ein Zuschuss im Sinne von Buchstabe a) gezahlt und nicht zurückgefordert wurde,
 - cc) der veräußerte Anteil frühestens drei Jahre (Mindesthaltungsdauer) und spätestens zehn Jahre (Höchsthaltungsdauer) nach Anteilswerb veräußert wurde,
 - dd) der Veräußerungsgewinn nach Satz 2 mindestens 2000 Euro beträgt und
 - ee) der Zuschuss auf 80 Prozent der Anschaffungskosten begrenzt ist.
- ²Veräußerungsgewinn im Sinne von Satz 1 ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis die Anschaffungskosten einschließlich eines gezahlten Agios übersteigt. ³Erwerbsneben- und Veräußerungskosten sind nicht zu berücksichtigen.

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD, Lenggries

Schrifttum: Gragert, INVEST-Zuschuss für Wagniskapital und seine steuerliche Behandlung, NWB 2017, 2326.

Kompaktübersicht

- J 17-1 **Inhalt der Änderung:** § 3 Nr. 71 Buchst. a stellt in Anpassung an die Förderrichtlinie des BMWi zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen INVEST-Zuschuss für Wagniskapital v. 12.12.2016 (BAnz AT v. 23.12.2016 B 1) Zuschüsse im Rahmen des INVEST-Programms stf. frei. Buchst. a entspricht inhaltlich der bisherigen Regelung der Nr. 71, ist aber neu gefasst und gegliedert. Der INVEST-Zu-

schuss heißt nunmehr „Erwerbszuschuss“. Außerdem gibt es inhaltlich ua. folgende Änderungen: Verdoppelung des Förderhöchstbetrags auf 100.000 €, Erweiterung von förderfähigen Gesellschaften (Zulassung von Unternehmergesellschaften) und Herabsetzung im Höchstalter der begünstigten KapGes. (Herabsetzung von zehn auf sieben Jahre).

Neu ist die unter Buchst. b eingeführte StBefreiung des sog. EXIT-Zuschusses. Dabei handelt es sich um den durch die Förderrichtlinie v. 12.12.2016 eingeführten Zuschuss, der bei gewinnbringender Veräußerung von Anteilen an KapGes. gezahlt wird.

Rechtsentwicklung:

J 17-2

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2014** s. § 3 Nr. 71 Anm. 2.

► **RÜbStG v. 27.6.2017** (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202): Die Vorschrift wurde in Anpassung an die Förderrichtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen – INVEST-Zuschuss für Wagniskapital – v. 12.12.2016 (BAnz AT v. 23.12.2016 B 1) neu gefasst.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Gemäß § 52 Abs. 4 Satz 16 idF des RÜbStG v. 27.6.2017 (BGBl. I 2017, 2074; BStBl. I 2017, 1202) ist Nr. 71 erstmals für den VZ 2017 anzuwenden.

J 17-3

Grund und Bedeutung der Änderung: Der mit der Förderrichtlinie v. 24. 2014 eingeführte INVEST-Zuschuss für Wagniskapital war bis zum 31.12. 2016 begrenzt (§ 3 Nr. 71 Anm. 3). An seine Stelle trat der durch Förderrichtlinie v. 12.12.2016 eingeführte INVEST-Zuschuss für Wagniskapital. Diese Förderrichtlinie, an die Nr. 71 anzupassen war, trat am 1.1.2017 in Kraft. Sie gilt für alle Anträge, die ab 1.1.2017 bis 31.12.2020 bzw. ab 1.1. 2012 bis 30.6.2031 gestellt werden (BAnz AT v. 23.12.2016 B 1, Rz. 10). Die Neuregelung war im Gesetzesentwurf der BReg. nicht enthalten. Sie wurde erst kurzfristig durch den FinAussch. in das laufende Gesetzesverfahren eingeführt (vgl. zur Begr. BTD Drucks. 18/12128, 29).

J 17-4

Die Änderungen im Detail

■ **§ 3 Nr. 71 Buchst. a (Steuerfreiheit des aus einer öffentlichen Kasse gezahlten Zuschusses für den Erwerb eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft)**

Übernahme der bisherigen Regelung: Die bisherige Regelung der Nr. 71 ist in Buchst. a übernommen worden. Dabei ist neben einer sprachlichen

J 17-5

Änderung („Zuschuss“ anstelle von „Zuschüssen“) die Vorschrift neu gegliedert worden (Dreifachbuchstaben und Doppelbuchstaben anstelle von Buchstaben und Doppelbuchstaben), was allein aber inhaltlich keine Änderungen mit sich bringt. Insofern kann auf die Erläuterungen in § 3 Nr. 71 verwiesen werden (s. auch Gragert, NWB 2017, 2326). Soweit auch inhaltliche Änderungen vorgenommen wurden, erfolgte dies in Anpassung an die Förderrichtlinie v. 12.12.2016.

- J 17-6 **Obergrenze:** Abweichend von der bisherigen Regelung (s. Nr. 71 Anm. 16) beträgt der Förderhöchstbetrag 100 000 € (s. Nr. 5.1 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016). Nach der neuen Förderrichtlinie v. 12.12.2016 sind auch Wandeldarlehen und Anschaffungsfinanzierungen begünstigt (Gragert, NWB 2017, 2326).
- J 17-7 **Höchstalter (Buchst. a Doppelbuchst. bb Dreifachbuchst. aaa):** Die KapGes. darf nicht älter als sieben Jahre sein (Nr. 4.1.1 der Förderrichtlinien v. 12.12.2016). Es dürfen also seit Gründung der Gesellschaft nicht mehr als sieben Jahre vergangen sein (s. Anlage A Abschn. II der Förderrichtlinie v. 12.12.2016; s. auch § 3 Nr. 71 Anm. 22).
- J 17-8 **Regulierter Markt (Buchst. a Doppelbuchst. bb Dreifachbuchst. ddd):** Die KapGes. darf nicht an einem regulierten Markt notiert sein und es darf keine solche Notierung vorbereitet sein. In der bisherigen Fassung war von „Börsennotierung“ die Rede (§ 3 Nr. 71 Anm. 22). Die Änderung stellt eine Anpassung an die entsprechende Begrifflichkeit in Nr. 4.1.1 der Förderrichtlinie v. 16.12.2016 dar.
- J 17-9 **Mindestalter (Buchst. a Doppelbuchst. cc):** Als Zuschussempfängerin kommt nunmehr neben einer volljährigen, natürlichen Person und der GmbH (s. § 3 Nr. 71 Anm. 28) auch entsprechend Nr. 3 und Nr. 4.1.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016 eine „Unternehmergesellschaft“ in Betracht. Gemeint ist damit eine Gesellschaft einer Rechtsform gem. Anhang I zu Art. 1 der Richtlinie 2009/102/EG des Europäischen Parlaments und des Rates v. 16.9.2009, also eine Gesellschaft, die – insbes. was die Haftungsbeschränkung betrifft – der deutschen GmbH vergleichbar ist. Voraussetzung ist aber, dass mindestens ein Gesellschafter das 18. Lebensjahr vollendet hat (Gragert, NWB 2017, 2326).
- J 17-10 **Kein Einsatz von Fremdkapital (Buchst. a Doppelbuchst. dd):** Nach der bisherigen Regelung durfte für den Erwerb des Anteils kein Fremdkapital eingesetzt werden (Buchst. d aF; s. § 3 Nr. 71 Anm. 28). Diese Bestimmung ist nunmehr um einen Satz 2 erweitert worden. Danach gehören, wenn der Anteil von einer GmbH oder Unternehmergesellschaft erworben wird, auch solche Darlehen zum Fremdkapital, die diesen Gesellschaften von ihren Anteilseignern gewährt werden oder von diesen zum Erwerb des Anteils

eingesetzt werden (Gesellschafterdarlehen). Auf diese Weise wird ausdrücklich klargestellt, dass nicht nur eine Fremdfinanzierung durch den Zuwendungsempfänger selbst (zB die GmbH) schädlich ist, sondern auch durch deren Gesellschafter (s. § 3 Nr. 71 Anm. 28).

■ **§ 3 Nr. 71 Buchst. b (Steuerfreiheit des aus einer öffentlichen Kasse gezahlten Zuschusses anlässlich der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft)**

Bedeutung: Mit der Richtlinie zur Bezuschussung von Wagniskapital privater Investoren für junge innovative Unternehmen INVEST-Zuschuss für Wagniskapital v. 12.12.2016 (Anm. J 17-1) wurde ein zusätzlicher Zuschuss (Exitzuschuss) eingeführt, der bei gewinnbringender Veräußerung von Anteilen an KapGes. gezahlt wird, bei deren Erwerb bereits ein Erwerb-zuschuss gezahlt wurde. Der Exitzuschuss ist als „pauschale Kompensation der auf den Veräußerungsgewinn zu entrichtenden Steuer“ gedacht (s. Nr. 1.1 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016; s. zum Exitzuschuss ferner Nr. 4.2, 5.2 und 7.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016). Die durch das RÜbStG v. 27.6.2017 (Anm. J 17-2) eingeführte StBefreiung des Exitzuschusses wird als notwendig erachtet, damit der aus Bundesmitteln gezahlte Zuschuss nicht durch eine Besteuerung teilweise wirkungslos wird (BTDrucks. 18/12128, 29). Wie beim Erwerb-zuschuss beließ es der Gesetzgeber auch beim Exit-zuschuss nicht bei einer Verweisung auf die Förderrichtlinie (§ 3 Nr. 71 Anm. 8), sondern übernahm die entsprechenden Voraussetzungen der Förderrichtlinie im Wesentlichen in Buchst. b.

J 17-11

Gegenstand der Förderung: Der stfrei gestellte Exitzuschuss kommt unter den in der Vorschrift genannten Voraussetzungen in Betracht, wenn im Fall („anlässlich“) einer Veräußerung von Anteilen an einer KapGes., bei deren Erwerb ein Erwerb-zuschuss iSv. Buchst. a gezahlt wurde, ein Veräußerungsgewinn erzielt wird. Die Höhe des Zuschusses beträgt 25 % des Gewinns aus der Veräußerung des INVEST-Anteils. Den Veräußerungspreis ermittelt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA); dieses setzt auch das zuständige WohnsitzFA davon in Kenntnis (s. im Einzelnen Nr. 5.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016). Der Exitzuschuss und damit auch dessen StBefreiung sind an bestimmte Voraussetzungen gebunden (s. im Folgenden sowie Gragert, NWB 2017, 2326). Wie beim Erwerb-zuschuss ist Voraussetzung der StBefreiung im Übrigen, dass der Zuschuss tatsächlich gezahlt wurde, auch soweit der Gesetzgeber nicht sämtliche Voraussetzungen der Förderrichtlinie v. 12.12.2016 in die Befreiungsvorschrift übernommen hat (s. § 3 Nr. 71 Anm. 21).

J 17-12

J 17-13 **Voraussetzungen der Steuerbefreiung:**

► **Natürliche Person (Buchst. b Doppelbuchst. aa):** Der Veräußerer der Anteile muss eine natürliche Person sein. Beim Investor muss es sich um eine natürliche Person handeln, die auch den Erwerbszuschuss für diese Anteile erhalten hat (Nr. 4.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016). Anders als beim Erwerbszuschuss (s. § 3 Nr. 71 Anm. 4, 28) sind Gesellschaften von der Gewährung des Exitzuschusses ausgeschlossen (Nr. 3 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).

► **Zuschuss iSv. Buchst. a (Buchst. b Doppelbuchst. bb):** Der Erwerb der veräußerten Anteile muss nach Inkrafttreten der Förderrichtlinie v. 12.12.2016 (also nach dem 1.1.2017) durch Zahlung eines Erwerbszuschusses iSd. Buchst. a gefördert worden sein. Der Zuschuss darf auch nicht bis zur Bescheidung über den Antrag auf den Exitzuschuss vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) zurückgefordert sein. Nach der Förderrichtlinie scheidet der Zuschuss bereits dann aus, wenn bei Bescheiderteilung Gründe für eine Rückforderung vorgelegen haben (Nr. 4.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).

► **Haltedauer (Buchst. b Doppelbuchst. cc):** Die Anteile dürfen frühestens drei Jahre (Mindesthaltedauer) und müssen spätestens zehn Jahre nach Anteilswerb veräußert werden (Nr. 4.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).

► **Mindestgewinn (Buchst. b Doppelbuchst. dd):** Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile muss pro Investor mindestens 2.000 € betragen (Nr. 4.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).

► **Begrenzung auf 80 %:** Der Exitzuschuss ist auf 80 % der AK (Ausgabepreis) der erworbenen Anteile begrenzt (Nr. 4.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).

► **Veräußerungsgewinn (Buchst. b Satz 2):** In Satz 2 findet sich eine Legaldefinition des für Buchst. a maßgeblichen Veräußerungsgewinns. Diese Regelung ist fast wörtlich der Förderrichtlinie entnommen (s. Nr. 5.2 der Förderrichtlinie v. 12.12.2016).