



Wortprotokoll der 109. Sitzung

Finanzausschuss

Berlin, den 29. März 2017, 14:00 Uhr
Berlin, Paul-Löbe-Haus
E 400

Vorsitz: Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Öffentliche Anhörung

Tagesordnungspunkt

Seite 15

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

BT-Drucksachen 18/11233, 18/11531

Federführend:
Finanzausschuss

Mitberatend:
Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz
Ausschuss für Wirtschaft und Energie
Haushaltsausschuss

Gutachtlich:
Parlamentarischer Beirat für nachhaltige Entwicklung



Unterschriftsliste der Sachverständigen

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang
mit Rechteüberlassungen“

- BT-Drucksache 18/11233 -

Mittwoch, 29. März 2017 (14:00 bis 16:00 Uhr)

Prof. Brandt, Jürgen

Richter am Bundesfinanzhof

Bundessteuerberaterkammer

Kaiser, Volker

Kalina-Kerschbaum, Claudia

Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)

Welling, Berthold

Holle, Florian

Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V.

Eigenthaler, Thomas

Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V. (DIHK)

Gewinnus, Jens



Falk, Torsten

Hessisches Ministerium der Finanzen

Prof. Dr. Hechtner, Frank

Freie Universität Berlin

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)

Rindermann, Marita

Korn, Peter

Bundesrechnungshof

Dr. van Lishaut, Ingo

Finanzministerium des Landes NRW

Netzwerk Steuergerechtigkeit

Henn, Markus

Godar, Sarah

Dr. Pinkernell, Reimar

Flick-Gocke-Schaumburg



Pross, Achim
OECD

Prof. Dr. Reimer, Ekkehart
Universität Heidelberg

Thumbs, Werner
Boehringer Ingelheim Unternehmensverbund

Verband Insolvenzverwalter Deutschlands e. V. (VID)
Dr. Niering, Christoph



Sitzung des Finanzausschusses (7. Ausschuss)

Mittwoch, 29. März 2017, 14:00 Uhr

CDU/CSU

Ordentliche Mitglieder

Feiler, Uwe

Flosbach, Klaus-Peter

Güntzler, Fritz

Gutting, Olav

Hauer, Matthias

Horb, Margaret

Karliczek, Anja

Koob, Markus

Kudla, Bettina

Lerchenfeld, Philipp Graf

Michelbach Dr. h.c., Hans

Middelberg Dr., Mathias

Murmann Dr., Philipp

Radwan, Alexander

Schindler, Norbert

Steffel Dr., Frank

Stetten, Christian Frhr. von

Tillmann, Antje

Unterschrift



SPD

Ordentliche Mitglieder

- Arndt-Brauer, Ingrid
- Binding (Heidelberg), Lothar
- Daldrup, Bernhard
- Hakverdi, Metin
- Junge, Frank
- Kiziltepe, Cansel
- Petry, Christian
- Ryglewski, Sarah
- Schwarz, Andreas
- Zimmermann Dr., Jens
- Zöllmer, Manfred

Stellvertretende Mitglieder

- Hartmann, Sebastian
- Jantz-Herrmann, Christina
- Krüger Dr., Hans-Ulrich
- Lauterbach Dr., Karl
- Mindrup, Klaus
- Poß, Joachim

Unterschrift

Ingrid Arndt-Brauer
L. Binding

M. Hakverdi

Unterschrift



SPD

Stellvertretende Mitglieder

Post, Florian

Sawade, Annette

Schneider (Erfurt), Carsten

Vöpel, Dirk

Ziegler, Dagmar

Unterschrift

DIE LINKE.

Ordentliche Mitglieder

Claus, Roland

Karawanskij, Susanna

Pitterle, Richard

Troost Dr., Axel

Unterschrift



Stellvertretende Mitglieder

Lay, Caren

Schlecht, Michael

Wagenknecht Dr., Sahra

Unterschrift



DIE LINKE.

Stellvertretende Mitglieder

Zdebel, Hubertus

Unterschrift

BÜ90/GR

Ordentliche Mitglieder

Gambke Dr., Thomas

Häbelmann, Britta

Paus, Lisa

Schick Dr., Gerhard

Unterschrift

[Handwritten signature]

Stellvertretende Mitglieder

Andreae, Kerstin

Dröge, Katharina

Hajduk, Anja

Kindler, Sven-Christian

Unterschrift



Unterschriftsliste der Teilnehmer mitberatender Ausschüsse

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang
mit Rechteüberlassungen
- BT-Drucksache 18/11233 -

Mittwoch, 29. März 2017 (14.00 bis 16.00 Uhr)

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz


.....
.....
.....
.....

Haushaltsausschuss

.....
.....
.....
.....



Ausschuss für Wirtschaft und Energie

.....
.....
.....
.....

**Bundesrat**

Land	Name (bitte in Druckschrift)	Unterschrift	Amts-bezeichnung
Baden-Württemberg			
Bayern	Heizer		ROm
Berlin			
Brandenburg			
Bremen			
Hamburg			
Hessen	Brauer		ROm
Mecklenburg-Vorpommern			
Niedersachsen			
Nordrhein-Westfalen	Böckler		RR/2
Rheinland-Pfalz	Lehner		W
Saarland			
Sachsen	Sauer		RD
Sachsen-Anhalt	Liedtke		MR
Schleswig-Holstein	Sip		RR
Thüringen			

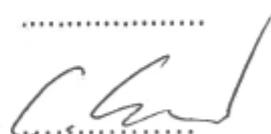


29.03.17

öf

14⁰⁰

Unterschriftenliste
Fraktionsmitarbeiter

<u>Name</u>	<u>Fraktion</u>	<u>Unterschrift</u>
Stephan Rochow	CDU/CSU	
Christian Schmetz	CDU/CSU
Udo Weber	CDU/CSU
Silvia Marenow	CDU/CSU
Stephan Teuber	SPD
Gerald Steininger	SPD
Dirk Klimach	SPD
Sandra Schuster	DIE LINKE.
Christoph Sauer	DIE LINKE.	
Joris Rebensburg	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN	
Daniel Detzer	BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN



Beginn der Sitzung: 14.00 Uhr

Tagesordnungspunkt

Gesetzentwurf der Bundesregierung

Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

BT-Drucksachen 18/11233, 18/11531

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herzlich willkommen zur 109. Sitzung des Finanzausschusses.

Ich begrüße zu unserer öffentlichen Anhörung vor allem die Experten, die dem Finanzausschuss heute wieder ihren Sachverstand für die Beratung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ (BT-Drucksachen 18/11233 und 18/11531) zur Verfügung stellen.

Soweit Sachverständige davon Gebrauch gemacht haben, dem Finanzausschuss vorab ihre schriftliche Stellungnahme zukommen zu lassen, sind diese an alle Mitglieder des Ausschusses verteilt worden. Die Stellungnahmen finden sich auch im Internetauftritt des Finanzausschusses wieder und werden Bestandteil des Protokolls zur heutigen Sitzung.

Ich begrüße die Kolleginnen und Kollegen des Finanzausschusses und soweit anwesend auch die der mitberatenden Ausschüsse.

Für das Bundesministerium der Finanzen begrüße ich den Abteilungsleiter Steuern, Herrn Ministerialdirektor Sell, sowie weitere Fachbeamte des BMF.

Ferner begrüße ich die Vertreter der Länder.

Soweit anwesend begrüße ich die Vertreter der Bild-, Ton- und Printmedien.

Nicht zuletzt darf ich die Gäste auf der Tribüne begrüßen.

Zum Thema der heutigen Anhörung: Ziel des vorliegenden Gesetzentwurfes ist die Sicherstellung einer fairen Besteuerung. Mit ihr soll die steuerliche Abzugsmöglichkeit für Lizenzzahlungen und andere Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen eingeschränkt werden, die beim Empfänger aufgrund eines als schädlich einzustufenden Präferenzregimes nicht oder nur niedrig (unter 25 Prozent) besteuert werden. Der Gesetzentwurf orientiert sich dabei an dem von OECD und G20 für das Vorliegen einer schädlichen Steuerpraxis herangezogenen Merkmal der fehlenden substantiellen Geschäftstätigkeit.

Zum Ablauf der Anhörung: Für diese Anhörung ist ein Zeitraum von zwei Stunden vorgesehen, also bis ca. 16.00 Uhr. Nach unserem bewährten Verfahren sind höchstens zwei Fragen an einen Sachverständigen bzw. jeweils eine Frage an zwei Sachverständige zu stellen. Ziel ist es dabei, möglichst vielen Kolleginnen und Kollegen die Gelegenheit zur Fragestellung und Ihnen als Sachverständigen zur Antwort zu geben. Ich darf deshalb alle ganz herzlich um kurze Fragen und knappe Antworten bitten.

Die fragestellenden Kolleginnen und Kollegen darf ich bitten, stets zu Beginn ihrer Frage die Sachverständige oder den Sachverständigen zu nennen, an den sich die Frage richtet, und bei einem Verband nicht die Abkürzung, sondern den vollen Namen zu nennen, um Verwechslungen zu vermeiden.

Die Fraktionen werden gebeten, ihre Fragesteller im Vorhinein über die Obfrau oder den Obmann des Finanzausschusses bei mir anzumelden.

Zu der Anhörung wird ein Wortprotokoll erstellt. Zu diesem Zweck wird die Anhörung mitgeschnitten. Zur Erleichterung derjenigen, die unter Zuhilfenahme des Mitschnitts das Protokoll erstellen, werden die Sachverständigen vor jeder Abgabe einer Stellungnahme von mir namentlich aufgerufen.



Ich darf alle bitten, die Mikrofone zu benutzen und sie am Ende der Redebeiträge wieder abzuschalten, damit es zu keinen Störungen kommt.

Wir beginnen mit dem ersten Fragesteller der CDU/CSU-Fraktion, Herrn Dr. Middelberg.

Abg. Dr. **Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Herzlichen Dank, Frau Vorsitzende. Meine erste Frage richte ich an die Wissenschaft, nämlich an Herrn Prof. Dr. Reimer und an Herrn Dr. Pinkernell.

Es geht zunächst um eine generelle Bewertung dieses Gesetzentwurfes, speziell zum Themenkomplex „Lizenzschranke“. Können Sie bitte einmal generell sagen, ob Sie diesen Entwurf für geeignet halten, das Ziel, nämlich die Eindämmung oder Verhinderung des schädlichen Steuerwettbewerbs, zu erreichen? Oder welche Bedenken haben Sie gegebenenfalls anzumelden?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Vielen Dank, Frau Vorsitzende und Herr Dr. Middelberg.

Ich habe insgesamt den Eindruck, dass der Entwurf ausgewogen ist.

Die Lizenzschranke kam für alle überraschend, jedenfalls für uns in der Wissenschaft. Wir hatten vorher lange gehört, dass keine Lizenzschranke geplant sei.

Sie ist auch überraschend abgefasst, weil sie ganz anders als die Zinsschranke in § 4h Einkommensteuergesetz (EStG) und in § 8a Körperschaftsteuergesetz (KStG) strukturiert ist. Diese Unterschiede überraschen deshalb, weil ja an sich Lizenzen, Lizenzgebühren und Zinsen wirtschaftlich gegeneinander austauschbar sind. Ob man Geldkapital hingibt oder ob man ein Unternehmen gewissermaßen dadurch ausstattet, dass man ihm IP (Intellectual property – geistiges Eigentum)

überlässt, ist sehr ähnlich, da es sozusagen eine Sachkapitalüberlassung gegen Entgelt ist.

Deshalb hätten wir eigentlich erwartet, wenn eine Lizenzschranke kommt, dass sie dann auch mit allen Safe-Haven-Regeln aus § 4h Absatz 2 EStG ausgestattet ist, also beispielsweise mit einer Freigrenze, mit der Regelung eines Saldos, also mit der Verrechnungsmöglichkeit ausgehender Lizenzgebühren gegen eingenummene Lizenzgebühren. Das hätte die Regelung in der Praxis ganz anders aussehen lassen. Deutschland hat einen positiven Saldo der eingehenden Lizenzen im Vergleich zu den aus Deutschland abfließenden Lizenzen.

All das ist in dem Entwurf so nicht vorgesehen. Der Entwurf setzt stattdessen ganz neu an, tut das aber, nach meinem Eindruck, mit Augenmaß. Und obwohl wir in der Wissenschaft ja dazu neigen, zunächst einmal immer die pathologischen Fälle zu entdecken, ist es mir nicht gelungen, einen harten Verstoß dieser Regelung gegen Verfassungs- oder Unionsrecht zu entdecken. In meiner Stellungnahme habe ich das etwas näher ausgeführt.

Insgesamt ist der Entwurf, mit der einen oder anderen Verbesserung auf Basis der Prüfbitten des Bundesrates an die Bundesregierung, zumindest für die Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des Nexus Approach auf OECD-Ebene ein im Prinzip geeignetes Mittel, mit dem auch die Steuerpolitik der anderen Staaten angehalten werden soll, auf ihre Lizenzboxen im deutschen Interesse zu verzichten.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Pinkernell, bitte.

Sv **Dr. Reimar Pinkernell** (Flick Gocke Schaumburg): Vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme.

§ 4j EStG des Gesetzentwurfs berührt natürlich den Treibstoff der Digital Economy, weil dieses IP heutzutage überall drinsteckt. Die Steuerpflichtigen sind deshalb sehr verunsichert. Ist das vielleicht nur die erste Salve und das erste Donnerrollen von dem, was noch kommt, was die Lizenzen auch



verteuert, was die Nutzung von IP verteuert? So, wie man Angst hat, dass der Ölpreis steigt, besteht hier die Befürchtung, dass sich die Preise für das IP verteuern.

Ich muss betonen, dass ich das Ziel der Bundesregierung begrüße, diesen schädlichen Steuerwettbewerb mit Lizenzboxen einzudämmen. Denn dieser Steuerwettbewerb ist weder im Interesse des Fiskus, da am Ende die Körperschaftssteuer weg ist, noch im Interesse der Unternehmen, weil diese Lizenzboxen wettbewerbsverzerrend wirken. So wird dem einen Unternehmen mit dem richtigen Standort ein Vorteil gewährt, während die anderen eine höhere Steuer zahlen und dadurch im Wettbewerb zurückfallen.

Ich möchte aber noch mal auf die Untersuchung zurückgreifen, die ich vor einigen Jahren angestellt hatte. In dieser habe ich mich mit konkreten Steuergestaltungsmodellen beschäftigt, die zu einer Keimnal-Besteuerung geführt haben. Meine Grunderkenntnis war damals, dass nicht die Unternehmen die Verursacher sind, sondern diese sind lediglich der „Krümelspur“ gefolgt, die man ihnen gelegt hat. Die eigentlichen Verursacher sind die Staaten, die mit staatlicher Machtbefugnis diesen Steuerwettbewerb betreiben. Deshalb war auch die Erkenntnis des BEPS-Projekts gewesen, dass man nicht in erster Linie die Unternehmen treffen wolle, sondern die Staaten sollen sich auf neue Regeln verständigen, um diesen unfairen Wettbewerb zu beenden und ihre Systeme aufeinander abzustimmen.

Jetzt ist offensichtlich dort ein wenig Sand im Getriebe oder vielleicht geht es dem einen oder anderen nicht schnell genug. Jetzt zielt man doch wieder auf die Unternehmen, um die Staaten zur Raison zu bringen. Da fällt mir das gute alte Sprichwort ein: „Man schlägt den Sack und meint den Esel.“ Es wäre auf alle Fälle vorzugswürdig, auf politischer Ebene zu versuchen, diese Staaten, die sich nicht an die Regeln halten, hier zur Raison zu bringen.

Was mir auch Sorgen bereitet, ist unser Binnenmarkt in der EU. Auf den sind wir zu Recht stolz, mit allen Freiheiten, die damit verbunden sind. Es

ist richtig, dass es zu einer Wettbewerbsverzerrung im Binnenmarkt kommt, wenn einzelne EU-Mitgliedstaaten wie zum Beispiel Luxemburg, die Niederlande oder die Italiener, die ein wenig unbelehrbar sind, ihre Patentboxen haben. Aber die Frage ist, ob Deutschland jetzt seinerseits mit einer Wettbewerbsverzerrung antworten muss, nämlich mit einer solchen Abzugsbeschränkung, die fast schon Sanktionscharakter hat. Man sollte sich überlegen, welche Zeichen man damit setzt. Und das bringt den Binnenmarkt dann auch nicht weiter.

Mir ist auch das Thema der „schädlichen Beihilfe“ aufgefallen. Wer hat eigentlich das letzte Wort, diese zu identifizieren und zu sanktionieren? Wir haben nämlich eine Beihilfenkontrolle in der EU. Von dieser hat man zwar eine Zeitlang nichts gehört, was das Steuerrecht angeht. Aber jetzt unternimmt die EU-Kommission auch aus politischen Gründen etwas, weil man eben sehr schlecht ausgesehen hat. Das sieht man beispielsweise bei Apple mit den 13 Milliarden Euro. Da stellt sich die Frage, ob wir in Deutschland jetzt eine mögliche Beihilfe durch ein Abzugsverbot beim Schuldner abschöpfen wollen oder ob der richtige Weg nicht vielmehr die Beihilfenkontrolle über die EU-Kommission ist.

Mir ist bei der Lizenzschranke auch aufgefallen, dass sie die Tendenz hat, auch originär ausländisches Steuersubstrat ins Inland hineinzuziehen. Die Verlagerungsfälle sind oft dergestalt, dass das IP in den USA entwickelt worden ist, wo nach der gängigen Definition die Wertschöpfung stattgefunden hat, und dann bei uns nur noch der Verkauf der Produkte stattfindet. Wir eignen uns jetzt im Grunde die Wertschöpfung an, die woanders stattgefunden hat.

Deshalb meine ich, dass der Gesetzentwurf per Saldo an der falschen Stelle ansetzt, nämlich bei den Unternehmen, die ganz am Ende der Kette stehen. Vielmehr muss etwas bei den Verursachern gemacht werden, und das sind nun mal die Staaten. Darüber hinaus hat er aus meiner Sicht auch eine überschießende Wirkung, weil wir uns eben hier teilweise ausländisches Steuersubstrat im Wege einer Ersatzbesteuerung schlicht „aneignen“.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Ich möchte eine ähnliche Frage an Herrn Prof. Dr. Hechtner und an Herrn Dr. van Lishaut stellen. Ist mit den im Gesetz vorgeschlagenen Maßnahmen das gewünschte Ziel, nämlich die Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung mit Hilfe der Überlassung von Patentrechten zu vermeiden, zu erreichen? Vielleicht können Sie die Bemerkung von Herrn Prof. Dr. Reimer aufgreifen, dass er sich gewünscht hätte, die Zinsschranke möglicherweise so zu gestalten wie die Regelung im Gesetzentwurf oder die Regelung im Gesetzentwurf so zu gestalten wie die Zinsschranke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank für die Einladung und die Frage. Einige Sachen könnten Ökonomen vielleicht etwas anders beurteilen, obgleich sie sich natürlich auch intensiv mit diesen Sachen beschäftigt haben. Wenn man sich die vergangenen Jahre anschaut, wird man feststellen, dass es viele Literaturbeiträge zur empirischen Steuerwirkung gibt. Dort kommt man zum Ergebnis, dass der Steuersatz an sich den stärksten Anreiz gibt, beispielsweise für internationale Fremdfinanzierung, strategische Verrechnungspreise, aber auch für die Bewegung von immateriellen Vermögensgegenständen. Das heißt letztendlich, dass der Steuersatz sehr wohl Wirkung entfaltet. Alles andere wäre auch ökonomisch etwas merkwürdig.

Es gibt auch Literatur, die sich explizit mit IP-Boxen beschäftigt und auch feststellt, dass damit die steuerlichen Wirkungen aufgrund des Steuersatzes deutlich stärker ausfallen. Auch kann konstatiert werden, dass diese IP-Boxen teilweise benutzt werden, um „fremde Patente“ ins eigene Land zu holen und damit Steuersubstrat aus anderen Ländern abzuziehen. Es gibt Untersuchungen, die zeigen, dass das Zusammenspiel aus Patentbox und Forschung /Entwicklung, beispielsweise in den Ländern Belgien und Frankreich, dazu führt,

dass Investitionsprojekte nicht mehr mit einem positiven, sondern mit einem negativen Steuersatz belastet werden. Das heißt, insgesamt kann man schon sagen, dass diese IP-Boxen teilweise jedenfalls auch für einen schädlichen Steuerwettbewerb benutzt werden können. Deutlich zielgerichteter wäre aber eine Förderung von Forschung und Entwicklung, worüber man in der nächsten Legislaturperiode einmal nachdenken könnte.

Der vorliegende Gesetzentwurf ist zumindest schlüssig im Sinne der Gesamtstrategie der Bundesregierung. Damit wird auf den aktuellen Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des OECD Projektes „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ abgestellt und versucht, flankierend eine Lösung zu bieten, da nämlich der Aktionsplan 5 eine lange Übergangsfrist vorsieht. Nach dem Abschlussbericht seien die bisher bekannten IP-Boxen nicht konform mit dem Nexus Approach der OECD. Es gibt jetzt Ankündigungen von Zypern und Indien, dass dort Veränderungen vorgenommen werden. Darüber hinaus stimme ich Herrn Pinkernell zu, dass zunächst die Diskussion auf internationaler Ebene das vorrangige Ziel ist. Aber wahrscheinlich werden sich erstens, nicht alle an diese Spielregeln halten, dort mitzumachen. Und zweitens gibt es auch längere Übergangsbestimmungen.

Insofern sehe ich diesen vorliegenden Gesetzentwurf als positiv an und denke auch, dass er einen Beitrag leisten kann, diese in Teilen schädlichen Anreize zu verhindern, die von IP-Boxen bewirkt werden.

Man muss sich auch vergegenwärtigen, dass es wohl Konsens ist, dass man in Grenzen die IP-Boxen erlauben möchte, jedenfalls wenn es nach dem Aktionsplan 5 geht, als eine Steuerbegünstigung und auch vielleicht als eine Möglichkeit, Steuersubstrat abzuziehen. Jedenfalls dann, wenn Sie dem Nexus Approach entsprechen. Das darf man hier ruhig auch erwähnen.

Zu der Frage Lizenzschranke / Zinsschranke: Im Gesetzentwurf ist ja erst einmal nirgendwo das Wort „Lizenzschranke“ enthalten. Es gab schon mehrere Äußerungen dazu. Auch der Bundes-



minister der Finanzen, glaube ich, hat sich schon zu den IP-Boxen geäußert. Es gab eine Kleine Anfrage von der Fraktion BÜNDNIS 90/ DIE GRÜNEN, in der die IP-Boxen von der Bundesregierung eher als negativ bewertet wurden. Im Koalitionsvertrag war etwas allgemeines dazu enthalten. Insofern war ich jetzt nicht zu negativ überrascht, im Gegenteil. Ich denke, man darf auch mal positiv hervorheben, dass die Zinsschranke nicht so stark differenziert. Es gibt zwar Ausnahme-regeln. Dafür werden aber sämtliche Zahlungen dort erfasst.

Erfreulicherweise ist hier festzustellen, dass der Gesetzentwurf eine konzernierte Verflechtung voraussetzt, also Zahlungen zwischen „fremden Dritten“ erlaubt. Ich denke, das ist auch positiv zu bewerten. Der Bundesrat hatte ebenfalls angesprochen, dass erst mal bei fremden Dritten und den entsprechenden Zahlungen von der „Fremdüblichkeit“ dieser Zahlungen auszugehen ist.

Insofern möchte ich positiv hervorheben, dass Sie einen Gesetzentwurf auf Augenhöhe vorgelegt haben. Sie haben das flankierend zu Ihren bisherigen Überlegungen gemacht, die hier auf internationaler Ebene stattfinden, indem Sie an den Aktionspunkt 5 anknüpfen. Ich denke, dass es ein in sich harmonisches Konzept ist.

Wenn man sich jetzt im Einzelnen die Regelung ansieht, wäre insbesondere sprachlich noch ein bisschen Luft nach oben. Wenn ich beispielsweise sehe, dass ein Satz über zehn Zeilen lang ist. Ich denke, da hätte man das Ganze noch etwas leserfreundlicher gestalten können. Einen guten Gesetzentwurf kann man ja noch weiter verbessern.

Meiner Ansicht nach sollte man zumindest darüber reden, wie stark die Verknüpfung zwischen dem § 4j EStG des Gesetzentwurfs und dem konkreten Aktionspunkt 5 vorzunehmen ist. Denn bei der Einführung eines Gesetzes sollen die Unternehmen auch Rechtssicherheit haben, wann dieses Gesetz greift bzw. wann es nicht greift. Das betrifft insbesondere die Fragen, welche Rückausnahmen durch Nexus-konforme Gestaltung erlaubt sind, was ein substantieller Geschäftsbetrieb ist und wann die niedrige Besteuerung greift.

Abschließend ist zu sagen, dass es ein guter Gesetzentwurf ist, wo aber vielleicht noch Luft nach oben ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Danke schön. Herr Dr. van Lishaut, bitte.

Sv **Dr. Ingo van Lishaut** (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank auch für die Einladung.

Ich fange mal mit der Zusatzfrage von Herrn Binding an, und zwar dem Verhältnis zur Zinsschranke. Die Zinsschranke hat zusätzliche Aspekte, wie diese Saldierung und den Safe-Haven usw. So etwas könnte man auch bei der Lizenzschranke machen, aber dann müsste man den Ansatz breiter wählen. Es gibt eine Länderinitiative, die auch Überlegungen zur Lizenzschranke entwickelt hat. Der Erfinder ist das Land Hessen, um auch das Urheberrecht hervorzuheben. Diese Initiative wählt einen wesentlich breiteren Ansatz. In einem solchen Rahmen könnte man sich das vorstellen.

Vorliegend wurde aber etwas entscheidend anderes gemacht. Denn es ist nämlich ein Gesetzentwurf der Bundesregierung. Es unterstützt das, was Herr Bundesfinanzminister Dr. Schäuble auf OECD-Ebene vereinbart hat, nämlich den Versuch, am Ort der Wertschöpfung zu besteuern. Das ist der Gedanke dieser Nexus-konformen Lösung, die dann einen vollen Abzug erlaubt. Auch die Bundesländer, die ursprünglich weitergehende Vorstellungen zur Aufkommenswirkung hatten, haben gesagt, dass das eine gute Sache ist, man es wirklich loben muss und man vor diesem Gedanken auch Respekt haben muss. Er bringt zwar wesentlich weniger Geld, aber er setzt zielgerichtet an dem an, was international vereinbart worden ist. Er stellt im Grunde genommen eine Flankierung der deutschen Position bei den Verhandlungen auf internationaler Ebene dar, mit der man versucht, die anderen Staaten sanft zu diesem Nexus-konformen Ansatz hinzubringen.

Letzte Bemerkung noch in diesem Zusammenhang: Wir hätten das ganze Problem nicht, wenn die EU, die sich ja manchmal als Vorreiter ausgibt, endlich



über die Zins- und Lizenzrichtlinie nachdenken würde, um dort einen Missbrauchsvorbehalt oder eine Mindestbesteuerungsgrenze vorzusehen. Das haben wir da leider nicht. Deshalb ist das hier ein Instrument, was zumindest temporär eine flankierende Rolle spielt. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Die nächste Fragestellerin für die CDU/CSU-Fraktion ist Frau Horb.

Abg. **Margaret Horb** (CDU/CSU): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Sachverständige, wir wollen in diesem Gesetz noch zwei Themenkomplexe andocken, und zwar die Erhöhung bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) und die Halbierung der Vollverzinsung.

Ich möchte meine Fragen an den Bundesverband der Deutschen Industrie und die Bundessteuerberaterkammer zum Komplex der Vollverzinsung richten. Der Zinssatz im Rahmen der Vollverzinsung beträgt schon seit Längerem 0,5 Prozent je angefangenen Monat. Gerade im Niedrigzinsumfeld wird dieser Zinssatz nicht nur als zu hoch empfunden, sondern erreicht auch fast die Grenze der Verfassungswidrigkeit. Der sogenannte Vollverzinsungssatz soll nach seinem Grundgedanken den Liquiditätsvorteil ausgleichen, den der Steuerpflichtige durch die spätere Begleichung seiner Steuerschuld erhält. Allerdings besteht dieser Vorteil heute nicht mehr, denn der Steuerpflichtige, gerade auch ganz normale Bürger, die Beteiligungen haben, oder Unternehmen können diesen Vorteil mangels Anlagemöglichkeit für liquide Mittel nicht erzielen. Zudem entsteht die Steuernachzahlung, oft auch ausgelöst durch lange Betriebsprüfungszeiten, für Veranlagungszeiträume, die schon sehr lange zurück liegen, und die Unternehmen wie auch die Steuerpflichtigen werden stark belastet. Es hat sich teilweise zu einer Einnahmequelle der Länder entwickelt.

Meine Frage lautet daher: Ist dieser Zinssatz noch gerechtfertigt oder müsste er nicht befristet halbiert und nach vier Jahren evaluiert werden? Dazu hätte ich gern die Stellungnahme vom BDI und von der Bundessteuerberaterkammer.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Abgeordnete Horb, vielen Dank für die Frage. Die Verzinsung ist ein Problem für die Unternehmen, weil die Vollverzinsung mit einem Steuersatz von sechs Prozent pro Jahr ungewöhnlich hoch ist und vom marktüblichen Zins deutlich abweicht. Ich will es mal an einem Beispiel illustrieren. Mir ist gerade durch den Kopf gegangen, wieviel Kapital ich bei einer üblichen Verzinsung meines Guthabenkontos eigentlich bräuchte, um die Verzinsung einer Steuernachzahlung von sechs Prozent p. a. auszugleichen. Wenn ich 10.000,00 Euro p. a. mit sechs Prozent verzinse, dann sind das 600,00 Euro. Um bei einem Guthabenkonto zu dem gleichen Ergebnis zu kommen, müsste ich 830.000,00 Euro auf dem Guthabenkonto mit 0,1 Prozent ein Jahr lang verzinsen lassen. Dann käme ich abzüglich der Abgeltungssteuer zu dem gleichen Ergebnis, um das korrigieren zu können.

Meine Damen und Herren, ich glaube, das verdeutlicht ungefähr, in welcher Schieflage wir sind. Denn ich habe die Vollverzinsung immer so verstanden, dass der Nachteil des Fiskus durch einen Zinssatz ausgeglichen werden soll, sodass beim Fiskus kein Nachteil durch eine spätere Steuerzahlung entsteht. Wir sind weit davon entfernt. Ich sehe die Regelung im Moment so, dass sie zumindest Fehlanreize setzen kann, weil sechs Prozent Verzinsung eine überdurchschnittlich hohe Kapitalanlagequalität besitzt. Sechs Prozent Verzinsung, das bekommt man meines Erachtens marktüblich nicht. Dafür muss man schon in Risikoanlagen investieren.

Das Ganze wird natürlich noch insofern verschärft, als der Bund sich zurzeit mit einem Null- bzw. Negativzins refinanzieren kann.

Mir geht es eigentlich darum, die Fehlanreize zu vermindern, die durch so ein überdurchschnittliches Abweichen zwischen dem durchschnittlichen, marktüblichen Zins auf der einen Seite und der gesetzlichen Vollverzinsung auf der anderen



Seite entstehen. Das kann man nur durch eine Reduzierung des Zinssatzes erreichen.

Nur zur Information weise ich darauf hin, dass die Verzinsung mittlerweile auch von dem einen oder anderen Steuerpflichtigen genutzt wird. Denn dieser möchte nicht nur vermeiden, dass der Nachzahlungszins mit sechs Prozent belastend auf ihn zukommt, sondern es kommt noch verschärfend hinzu, dass es bei ihm nicht abzugsfähig ist, während die Zinserstattung sogar noch besteuert werden muss. Das zeigt noch einmal, dass die Schere noch weiter auseinandergeht. Aber dieser Effekt wird natürlich mittlerweile auch von dem einen oder anderen Steuerpflichtigen genutzt, sodass es da sicherlich auch zu einer Nivellierung zwischen dem entsprechenden Aufkommen und der Aufkommenserwartung beim Fiskus kommen kann.

Insofern plädiere ich dafür, für Waffengleichheit zu sorgen, und insbesondere dem Steuerpflichtigen, der ja oftmals gar nichts dafür kann, dass es zu einer späteren Veranlagung oder zu einer Nachzahlung im Rahmen der Betriebsprüfung kommt, die Jahre später stattfindet, diesen Satz zumindest zu reduzieren und damit die Wirkung abzumildern. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Kaiser, bitte.

Sv **Volker Kaiser** (Bundessteuerberaterkammer): Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Frau Horb, ich werde jetzt nicht all das wiederholen, was Herr Welling zu Recht angeführt hat. Wir haben natürlich Zinssätze in verschiedenen Steuergesetzen geregelt, und die sind auch festgeschrieben. Die Zinsentwicklung, die sich seit 2008 in der Weltwirtschaft oder speziell auch in Deutschland ergeben hat, ist eben eine andere. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat vor zwei, drei Jahren entschieden, dass bis 2011 zumindest keine Bedenken gegen die Zinssätze einzuwenden sind. Es ist aber auch ein neues Verfahren anhängig, auch bei den Finanzgerichten. Da wird man abwarten müssen, wie man das für Zeiträume nach 2011 sieht.

Zumindest seit 2014 bewegen wir uns bei den Zinssätzen dicht an der Nullzinslinie. Dadurch wird natürlich auch der Staatshaushalt signifikant entlastet.

Der Zinssatz für die Verzinsung von Steuernachforderungen, Erstattungen, Steuerstundungen und ähnlichem ist in § 238 Abgabenordnung (AO) festgelegt und beträgt sechs Prozent. Zweck dieser Verzinsung ist natürlich die Abschöpfung des Nutzenvorteils, Herr Welling hat das bereits ausgeführt, den der Steuerpflichtige durch die Verfügung über das Kapital erhält, das eigentlich dem Steuergläubiger zusteht. Eine Sanktionierung ist aber ausdrücklich damit nicht beabsichtigt. Das ist Gegenstand von Verspätungs- und Säumniszuschlägen.

Heute lässt sich aber die Situation beobachten, dass in einer Betriebsprüfung erzielte Mehrergebnisse im Wesentlichen nur noch aus Zinsen bestehen, weil wir es in den anderen Bereichen auch mit Verlagerungen auf andere Zeiträume zu tun haben. Im Jahr 2014 waren das rund 1,17 Milliarden Euro, die aus Zinsen nach § 233a AO entstanden sind. Das sind saldierte Zahlen. Herr PStS Dr. Meister (BMF) hat diese Zahlen auf eine Anfrage hin mitgeteilt. 2015 waren das immerhin noch knapp 749 Millionen Euro. Die Zinsen werden hierdurch quasi zu einem Strafzuschlag. Viele Unternehmer fühlen sich daher gedrängt, in einer Betriebsprüfung schnell zu einer Verständigung mit dem Prüfer zu kommen und strittige Fragen nicht gerichtlich klären zu lassen. Damit wird letztendlich der Rechtsschutz deutlich beschnitten.

Ich kann Ihnen aus der Praxis auch andere Verfahren nennen, wo es um sehr hohe Steuersummen ging. Dort hat man die Steuern vorab bezahlt, gewinnt das Klageverfahren und bekommt die sechs Prozent Zinsen. Das führt zumindest in einem Fall, der mir plastisch vor Augen ist, dazu, dass die Kommune massive Probleme mit 2,8 Millionen Euro Zinszahlungen hat, und mit ihrem Haushalt in eine deutliche Schieflage gerät. Das kann ja von der Vorschrift selbst nicht wirklich gewollt sein.

Wir haben im Augenblick noch ein Verfahren beim BFH anhängig. Gleichwohl würde ich sagen, man



sollte jetzt in die Verhandlungen eintreten, und nicht erst eine Entscheidung des BFH abwarten.

Eine Absenkung des Zinssatzes wäre meines Erachtens auch kurzfristig umsetzbar. Der Zinssatz sowohl für Steuernachzahlungen als auch für Steuererstattungen erscheint zurzeit nicht mehr sachgerecht. Hinsichtlich der Höhe könnte man einen Mix aus durchschnittlichen Guthaben und Kreditzinsen entwickeln. Im Dezember 2016 belief sich der durchschnittliche Effektivzinssatz für einen Kredit an private Haushalte bei einer Laufzeit von eins bis fünf Jahren laut Statistik der Deutschen Bundesbank auf 4,4 Prozent. Eine Halbierung des Zinssatzes in § 238 AO auf drei Prozent wäre demnach aus unserer Sicht durchaus vertretbar. Auch eine Begrenzung auf einen Zeitraum von maximal vier Jahren, die es im Übrigen zwischen 1990 und 1999 auch schon mal gab, wäre aus unserer Sicht eine Maßnahme, die zur Entlastung der Steuerpflichtigen beiträgt und auch geeignet ist. Diese alleine wäre aber nicht ausreichend, da sie nichts an dem herrschenden Missverhältnis zwischen dem gesetzlich fixiertem Zinssatz und den real beobachteten Zinssätzen ändert. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Der nächste Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Danke schön, Frau Vorsitzende.

Ich möchte meine Frage an Herrn Eigenthaler von der Deutschen Steuer-Gewerkschaft und an Herrn Henn vom Netzwerk Steuergerechtigkeit stellen.

Einige Sachverständige halten in ihren schriftlichen Stellungnahmen die beabsichtigte Einführung einer Lizenzschranke durch den vorliegenden Gesetzentwurf für nicht sinnvoll. Begründet wird dies unter Verweis auf die internationalen Vereinbarungen auf Ebene der G20, OECD und EU, Stichwort Anti-BEPS-Projekt. Nationale Maßnahmen seien daher im besten Fall überflüssig, wenn nicht sogar kontraproduktiv.

Daher die Frage an Sie: Sind nationale Maßnahmen gegen die aggressive Steuervermeidung durch multinationale Konzerne aufgrund der Vereinbarungen auf G 20-, OECD- und EU-Ebene überflüssig geworden oder sollten wir, um das Sprachbild von Herrn Dr. Pinkernell aufzunehmen, die Krümelspur für die Unternehmen abschneiden, die da gelegt wurde?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Eigenthaler, bitte.

Sv. **Thomas Eigenthaler** (Deutsche Steuer-Gewerkschaft e. V. (DSTG)): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Herr Abgeordneter Pitterle, meine sehr verehrten Damen und Herren, die Deutsche Steuer-Gewerkschaft hält diesen geplanten §4j EStG für einen wichtigen Schritt in die richtige Richtung. Von der Regelungsmaterie her geht es hier um Steuerflucht. Wenn man vom jetzigen System ausgeht, wo wir Referenzsysteme bei Lizenzentnahmen, aber Normalbesteuerungssysteme bei Lizenzausgaben haben, geht es um ein verdecktes und in gewisser Weise intransparentes Subventionssystem. Daher halten wir es für richtig, dass der nationale Gesetzgeber den OECD-Prozess vorzieht. Der OECD-Prozess, wenn ich das richtig verstanden habe, wird ja frühestens Mitte 2021 greifen. Wir hätten uns sogar vorstellen können, dass man bereits das Jahr 2017 in dieses neue Besteuerungsregime einbezieht, weil wir nicht von einem Fall echter Rückwirkung auszugehen haben.

Wir möchten aber auch fragend anmerken, was meines Erachtens vorhin bei Herrn Kollegen Prof. Dr. Hechtner und auch in der Stellungnahme des Bundesrates angeklungen ist, der nämlich gesagt hat, ob wir nicht die OECD-Strukturen, auch dieses Forum on Harmful Tax Practices, besser mit dem verknüpfen müssten, was wir hier auf dem Tisch liegen haben. Ich habe diese Vorschrift mehrfach gelesen und habe mich gefragt, wie setzt man das als Verwaltungspraktiker um. Ich habe mich am Wortlaut orientiert und Sachen gefunden wie Präferenzregelung und substantielle Geschäftstätigkeit, und ich dachte, oh je, wer soll das nur umsetzen? Insofern muss ich feststellen, die Norm ist in der Tat schwierig aufgebaut. Sie wirkt zwar sehr kompakt, weil es nur eine Ziffer mit einem



Buchstaben ist. Aber es ist natürlich schon schwierig, wenn man sie mal programmhaft entblättert.

Ich habe mir dann sagen lassen, dass ich das falsch sehe. Man müsse auf abstrakte Gegebenheiten abstellen, die eben dieses Forum on Harmful Tax Practices von der OECD festgestellt hat. Aber vielleicht muss man das auch noch einmal mal hinterfragen. Jedenfalls müsste man das meines Erachtens deutlicher herausstellen, dass es hier eine Art Bindung des nationalen Gesetzgebers an solche Strukturen gibt. Also ich weiß jetzt nicht, wie häufig das evaluiert wird, wie häufig das geprüft wird, wie das dokumentiert wird. Aber als Jurist würde ich sagen, wir haben hier ein nationales Gesetz, woran der Rechtsanwender gebunden ist, und in diesem Gesetz steht jetzt nichts von irgendwelchen OECD-Gremien und so weiter drin. Das gebe ich nur mal zu bedenken. Wenn es so wäre, dass man dieses abstrakt zu bestimmen hätte, ist es natürlich für den Vollzug ein Vorzug, weil dann nicht im Einzelfall geprüft werden müsste.

Aber das Abstrakte ist das eine, das Konkrete ist dann das andere. Die Dinge können gegenläufig wirken. Ich kann zum Beispiel sagen, dass abstrakt bei den Normen in diesem ausländischen Staat alles in Ordnung ist. Aber was ist, wenn die substantielle Geschäftstätigkeit im Konkreten fehlt? Dann würde man im Referenzbericht den Daumen nach oben zeigen, aber der konkrete Fall ist anders. Umgekehrt kann es aber auch möglich sein, dass dieses Forum der OECD sagt, wir müssen eigentlich wegen der Präferenzregelung den Daumen nach unten senken, aber in Wahrheit könnte man feststellen, dass wirklich eine substantielle Geschäftstätigkeit stattgefunden hat. Das ist meines Erachtens noch nicht klar herausgearbeitet.

Das führt bei mir aber nicht dazu, die Norm als solches negativ zu bewerten. Ich hatte bereits eingangs gesagt, dass es grundsätzlich richtig ist. Aber ich gebe doch noch einmal zu bedenken, ob man sich hier damit behelfen kann, dass man sagt, dass würde in einem BMF-Schreiben noch einmal ein wenig klargestellt – da muss ich dann schon an den Vorbehalt des Gesetzes erinnern, an das Legalitätsprinzip. Dazu sind die Rechtsbegriffe aus meiner Sicht auch zu unbestimmt.

Auslegungsschwierigkeiten werden sich ergeben. Wir in der Praxis sind immer dankbar, wenn das BMF ein Schreiben herausgibt, damit man weiß, was überhaupt gemeint sein könnte. Aber vielleicht muss man diesen Zusammenhang doch noch etwas deutlicher herausarbeiten.

Insofern sehe ich einen Schritt in die richtige Richtung, aber es gibt noch ein paar Umsetzungsschwierigkeiten. Und wie gesagt, ich könnte mir sogar vorstellen, dass man die Sache um ein Jahr vorzieht. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank für die Frage, Herr Pitterle.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit geht prinzipiell davon aus, dass wir nach wie vor mit der Tatsache leben müssen, dass Steueroasen sehr lebendig sind und dass sie es in den letzten Jahren und auch ganz aktuell noch immer sehr erfolgreich schaffen, vieles an Regulierung zu verhindern, die eigentlich auf den verschiedenen internationalen Ebenen wie G20 oder EU nötig wäre. Ich denke, der Beschluss, den wir auch heute hier als Hauptreferenz haben, nämlich der Aktionspunkt 5 im BEPS-Projekt, ist ein sehr gutes Beispiel dafür, wie erfolgreich sie waren, einen aus unserer Sicht sehr schlechten Kompromiss aus Sicht der Steuergerechtigkeit zu erzielen. Es war nicht die Schuld Deutschlands, sondern die Schuld der Steueroasen, dass es zu diesem Nexus-Kompromiss kam. Aber dieser Kompromiss zeigt sehr gut, dass auf internationaler Ebene einfach viel zu wenig geschehen ist, um die wirklich schädlichen Dinge wirksam zu bekämpfen. Wir erleben jetzt auf EU-Ebene, dass da auch vieles noch schief läuft. Es gibt zwar einige Fortschritte, teilweise aber auch nur die Umsetzung der BEPS-Beschlüsse. Aber ich möchte daran erinnern, dass die Zins- und Gebührenrichtlinie seit Jahren im Rat feststeckt, und wir nicht vorankommen. Es wurde zum Beispiel auch bei der Richtlinie zur Bekämpfung der Steuervermeidung im Vorschlag der Kommission die Switch-Over-Klausel vom Rat gestrichen. Wir haben die Verhaltenskodex-Gruppe der EU, die



nach wie vor sehr intransparent und zweifelhaft arbeitet, nach allem was wir so hören, zum Beispiel aus dem Untersuchungsausschuss im Europäischen Parlament. Das heißt, da wird immer noch bis zum letzten gekämpft, um die eigenen Vorteile zu verteidigen. Deshalb denken wir, dass national nach wie vor so viel wie möglich gemacht werden muss, um die Steueroasen wirklich nachhaltig sozusagen „in die Knie zu zwingen“.

Wir denken, die vorliegenden Maßnahmen sind zu oberflächlich umgesetzt worden. Es gab in einigen Stellungnahmen auch Kritik daran, dass hier der Ansatz der OECD nicht komplett umgesetzt wird, vor allem, was die substantielle Geschäftstätigkeit angeht. Es wird hier also nicht genau dieser „kostenanteilig“ definierte Begriff der OECD verwendet, sondern eher auf die „überwiegende Tätigkeit“ abgestellt. Dazu wurde gesagt, dass das doch gar nicht mehr zulässig ist, was da in Deutschland passiert, weil es nicht genau den Ansatz umsetzt. Dazu möchte ich anmerken, dass wir davon ausgehen, dass das BEPS-Projekt nicht zum Ziel hatte, eine Art Harmonisierung auf einem gewissen Mindestniveau zu erreichen, sondern es hatte zum Ziel, die Steueroasen zum Mindeststandard zu verpflichten. Das heißt aber keineswegs, dass man nicht darüber hinausgehen darf. Deshalb heißt es auch im BEPS-Projekt „Mindeststandards“, und Aktion 5 ist einer dieser Mindeststandards. Das ist also das, was die Steueroase als Mindeststandard erfüllen soll, und nicht, was die anderen Staaten als Maximalstandard akzeptieren sollen.

Insofern denken wir, dass es dort eine ganz klare politische Linie gibt, und dass der BEPS-Beschluss auf keinen Fall eine Grenze setzt, die man vor allem in Bezug auf die Anrechnung bei Steuern aus dem Ausland beachten soll.

Auch im konkreten Fall mit der substantiellen Geschäftstätigkeit kann man sagen, dass der OECD-Ansatz nicht Eins zu Eins umgesetzt wird, dass gewisse Boxen sogar legalisiert sind, was wir auch kritisieren, und dass die anderen Staaten immerhin in den Genuss dieses Anrechnungsverfahrens kommen, woraus effektiv auch keine Überbesteuerung im Vergleich zum deutschen Steuerniveau

resultiert. Vielmehr findet hier immer noch nur eine Maximalbesteuerung auf deutschem Niveau statt, was dann letztlich eine Art Anrechnungssystem ist.

Ich denke, dass die G20- und OECD-Beschlüsse auf keinen Fall eine solche Anrechnung verbieten. Denn das war überhaupt nicht das Ziel. Auch die USA haben ein Anrechnungsverfahren – zumindest auf dem Papier. Das war nicht Gegenstand des BEPS-Projektes, dass solche Anrechnungen nicht mehr möglich sein sollen. Alles, was hier maximal passiert, ist die Anrechnung auf die deutsche Steuer. Deshalb sind wir der Meinung, dass die Regelungen hier im Gesetzentwurf zulässig sind. Danke schön.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Meine beiden Fragen gehen an Herrn Falk vom Hessischen Ministerium für Finanzen.

Die eine Frage betrifft Termine. Herr Dr. Pinkernell hat ausgeführt, dass er seine Untersuchung schon vor längerer Zeit gemacht hat. Ich kann nicht verhehlen, dass wir mit unserem Gesetzentwurf in Richtung Lizenzschranke bereits 2016 angetreten sind und dass das viele erschüttert hat, die jetzt Gott sei Dank diese Initiative unterstützen. Denn die OECD ist im Verlauf der Verhandlungen in Richtung Nexus Approach gegangen und hat damit im Grunde genommen den Ball aufgenommen, nachdem man sich auf EU-Ebene vergeblich bemüht hatte, das Ganze in einer Lizenzrichtlinie oder im Sinne einer Mindestbesteuerung zu regeln.

Deshalb ist meine Frage, Herr Falk: Zur Umsetzung des Nexus Approach, die relativ lange Zeit braucht, möchte ich gern, dass Sie den vorliegenden Vorschlag hinsichtlich der Terminierung bewerten, und insbesondere im Hinblick auf die möglichst zügige Inkraftsetzung des jetzt vorliegenden Gesetzesentwurfs. Das betrifft die Frage der möglicher-



weise unterjährigen oder sogar rückwirkenden Einführung zum 1. Januar 2017.

Der zweite Fragenkomplex wäre, ob aus Ihrem Ministerium mal die Frage bewertet wurde, die auch von Herrn Dr. Pinkernell angesprochen wurde, wo Sie eine illegitime Verschiebung von Gewinnen sehen, und wo möglicherweise auch Schwachstellen oder Umgehungswege dieses Gesetzentwurfes vorliegen. Wie bewerten Sie, wie dieses Gesetz auf das Steuersubstrat in Deutschland wirkt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Falk, bitte.

Sv **Torsten Falk** (Hessisches Ministerium der Finanzen): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank für die Fragen, Herr Abgeordneter.

Die Einigung der OECD auf den Nexus-Ansatz hat einen großen Nachteil, und das sind die langen Übergangsfristen. Diese sind einfach der Tatsache geschuldet, dass hier zwei Lager aufeinandergetroffen sind und eine Einigung nur möglich war, indem man lange Übergangsfristen gewährt hat. Bis zum 30. Juni 2021 können Altsysteme ohne jegliche Einschränkung weiterhin begünstigt werden. Das ist das eigentlich große Problem der Nexus-Einigung bei der OECD.

Und, genau in diese Kerbe schlägt nun der Gesetzentwurf, der uns hier vorliegt. Er löst dieses Problem der überlangen Übergangsfristen. Ansonsten wäre es möglich, entgegen des Nexus-Ansatzes auch weiterhin beispielsweise Lizenzen für Marken- oder Handelsrechte zu begünstigen, die nun wirklich überhaupt nichts mit Forschung und Entwicklung zu tun haben.

Insofern halte ich den Gesetzentwurf für sehr wichtig. Ich halte ihn auch grundsätzlich für alternativlos, denn alle anderen Alternativhandlungen wie Zins- und Lizenzrichtlinie oder Code of Conduct haben trotz großer Bemühungen Deutschlands nicht zu einer Lösung geführt. Also geht es nur über eine nationale Abwehrmaßnahme, und die halte ich hier für zielgerichtet. Auch die Ein-

schränkung auf die Lizenzen, die zwischen nahestehenden Personen gezahlt werden, zeigt, dass es hier wirklich nur um die Steuergestaltung geht, und nicht darum, irgendwelche Windows-Lizenzen, die ich zahle, in irgendeiner Weise vom Abzug auszunehmen.

Es steht für mich außer Frage, dass Gestaltungen über Lizenzzahlungen insgesamt die Wettbewerbsfähigkeit kaschieren. Wie läuft es in der Praxis oft ab? Ich gründe als Konzern eine Lizenzverwertungsgesellschaft in einem Niedrigsteuergbiet. Die Forschung findet dann im Wege der Auftragsforschung tatsächlich in Deutschland statt. Das heißt, die eigentliche Wertschöpfung findet in Deutschland statt. Wir haben dann auch die Betriebsausgaben entsprechend zu tragen, welche gegebenenfalls über die Cost Plus Methode vergütet werden. Aber die Verwertung und die Gewinne aus diesem Know-how werden dann im niedrig besteuerten Ausland generiert. Und das ist meines Erachtens nicht akzeptabel. Das ist auch nicht akzeptabel im Hinblick auf die KMU-Unternehmen, die solche Steuergestaltungen nicht betreiben, deshalb diese Vorteile nicht in Anspruch nehmen können und damit im Wettbewerb benachteiligt sind.

Was die Frage des Inkrafttretens des Gesetzes angeht, da schlagen zwei Herzen in meiner Brust. Auf der einen Seite kann man natürlich sagen, dass es aus fiskalischer Sicht so früh wie möglich sein sollte. 2017 wäre, glaube ich, grundsätzlich formal möglich, weil es sich hierbei um eine unechte Rückwirkung handeln würde. Es ist natürlich immer die Frage, ob es auch sinnvoll ist, nachträglich in Sachverhalte einzugreifen, die schon verwirklicht sind. Denn wir würden dann auch Lizenzzahlungen bei einer Anwendung in 2017 einbeziehen, die schon gezahlt wurden und wo die Nutzung letztendlich beispielsweise im Januar oder Februar schon verwirklicht wäre. Insofern ist dann die Frage, ob das eine faire oder eine angemessene Behandlung ist. Man könnte sich auch eine Lösung vorstellen, wie Sie auch schon andeuteten, dass man das unterjährig macht und auf Aufwendungen abzielt, die beispielsweise nach dem 1. Juli geleistet werden. Wie gesagt, aus rein fiskalischer Sicht sollte es so früh wie möglich sein. Aber auch eine Anwendung der Regelungen in 2018 wäre mir lieber als gar keine Anwendung. Vielen Dank.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Der nächste Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Binding.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Es gibt manchmal ritualisierte Debatten, wie die zum Beispiel zu den sechs Prozent. Deshalb will ich jetzt auch gar nicht auf die Äußerungen von Herrn Welling eingehen, ob nicht ein Sollzins-Vergleich anstelle eines Haben-Zinses korrekter wäre, und ob es überhaupt korrekt ist, dass zwischen der Festsetzung und der Zahlung der Steuer 15 Monate lang der Steuersatz nicht sechs Prozent, sondern null Prozent beträgt.

Ich möchte gern Herrn Pross von der OECD die gleiche Frage wie eingangs stellen, ob mit dem Gesetz die intendierten Ziele erreichbar sind. Das ist zwar eine allgemeine Frage, aber das reflektiert auch noch einmal die ersten vier Antworten, und es ist vielleicht sinnvoll, wenn die OECD dazu auch noch einmal etwas sagt.

Meine zweite Frage: Ich bitte Herrn Prof. Brandt vom Bundesfinanzhof, den neuen § 4j EStG noch einmal genauer zu beurteilen und zu fragen, ob die Definitionen zu den Aufwendungen für Rechteüberlassungen geschickt gewählt sind oder ob es dazu noch erweiterte Gedankenmodelle gäbe.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Pross, bitte.

Sv **Achim Pross** (OECD): Frau Vorsitzende, Herr Binding, vielen Dank für die Frage. Ich hole kurz aus, aber nicht zu lang, weil viele Themen schon behandelt worden sind. Was macht die OECD? Wo sind wir? Und ich werde auch noch etwas zum Kontext sagen.

Als erstes natürlich freuen wir uns, dass der Gesetzesvorschlag Bezug nimmt auf die OECD. Ich werde das zu Hause berichten. Wir schätzen das natürlich ausdrücklich, dass die OECD-Arbeiten hier diesen Eingang finden.

Die Verlagerung von immateriellen Wirtschaftsgütern ist auch nicht zufällig zentraler Bestandteil des BEPS-Aktionsplans. Es ist aber auch wichtig zu

sehen, dass das nicht nur eine Frage hier heute im Rahmen des steuerschädlichen Wettbewerbs – Stichwort Aktion 5 – ist, sondern dass viele flankierende Maßnahmen, nämlich die 15 Aktionen, und deren Zusammenspiel bedeutsam sind. Ich erwähne hier nur ganz kurz das Country-by-Country-Reporting für die deutschen Finanzämter, wo sie sehen, ob sich möglicherweise große Beträge in einer Patentbox ansammeln. Das heißt, die Finanzverwaltung hat durch die Aktion 13 auch schon mehr Informationen über die Großkonzerne bekommen. Das muss man auch berücksichtigen, damit man den Gesamtkontext sieht. Darüber hinaus haben wir eine Spontanauskunft, wenn Tax Rulings zur Durchsetzung eines Präferenzregimes gemacht werden, dann müssen sie auch ausgetauscht werden. Auch das ist in der Aktion 5 enthalten. Mit den Aktionen 8 bis 10 zu den Verrechnungspreisen ist die Finanzverwaltung jetzt besser in der Lage, gegen solche Papiertransaktionen, wie sie häufig beschrieben werden, effizienter vorzugehen. Ich glaube, es ist wichtig, dass man das sieht.

Der BEPS-Plan hat drei ganz zentrale Komponenten: die Substanz, die Transparenz und die Kohärenz.

Was man da nicht sieht, ist die Mindestbesteuerung. Darüber muss man auch mal ein ganz kurzes Wort verlieren. Der steuerschädliche Wettbewerb zum Thema Patentboxen ist eine Primärmaßnahme. Da geht es darum, dass eine internationale Organisation, in der Regierungsvertreter der 94 Mitglieder sitzen, die 99 Prozent des weltweiten Bruttosozialproduktes repräsentieren, bestimmt, welchen Steuersatz man haben soll. Das ist also nicht nur eine Frage, dass das international konsensfähig ist. Das ist auch ein ganz erheblicher Einschnitt in die Souveränität eines einzelnen Staates. Sie gehen irgendwo in die Karibik oder nach Asien und sagen, dass jetzt ein Steuersatz von 15, 20, 14 oder 12 Prozent gelten muss.

Deshalb ist die wiederholte Frage, ob man diese Steueroasen allein nach dem Steuersatz bemessen kann. Wenn man sich das einmal real vorstellt, was das bedeuten würde, auch für das Parlament hier, dass eine internationale Institution Befugnisse hat,



darüber zu reden, wo denn jetzt der Steuersatz sein soll. Das muss man sich schon klar machen, wenn man in diese Debatte der Steuersätze abdriftet.

Ist deshalb, wie man manchmal hört, der Nexus-Ansatz eine schlechte Lösung? Sie werden nicht überrascht sein, dass ich Ihnen jetzt sagen werde, dass ich das nicht glaube. Dafür werde ich auch bezahlt. Aber ich glaube das auch wirklich. Denn de facto heißt das, wenn Sie etwas in Ihrem Land produziert haben, dann dürfen Sie das auch so besteuern, wie Sie das wollen, weil Sie dann vom Nachbarn nichts nehmen. Das ist das Grundprinzip. Deshalb verknüpft der Nexus-Ansatz die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit und die damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben mit der Möglichkeit, in diesem Maßstabsverhältnis auch Einkünfte zu begünstigen.

Darüber hinaus haben wir, damit die anderen auch genau wissen, was da passiert, noch für Transparenz gesorgt. Das heißt, wenn es Tax Rulings gibt, dann müssen sie ausgetauscht werden, und durch das Country-by-Country Reporting wissen Sie auch genau, wieviel da im Nachbarstaat anfällt. Das kann man nämlich nachlesen.

Insofern halten wir diesen Ansatz für gar nicht so schlecht. Wir glauben das auch deshalb, weil dem inzwischen immerhin 94 Länder zugestimmt haben. Es ist nicht immer so, dass, wenn alle Länder zustimmen, es dann notwendigerweise richtig ist, aber ganz falsch kann es auch nicht sein.

Ich glaube, was dann auch wichtig ist, ist die Zeitschiene, die wir hier erwähnen müssen. Es ist richtig, dass es zwischen der Code of Conduct Gruppe auf der EU-Ebene und der OECD / G20-Gruppe in dieser Hinsicht eine vollkommene Parallelität gibt. 2021 bedeutet aber nicht, dass vorher nichts passiert. Und ich glaube, das ist für die heutige Diskussion sehr wichtig. Was heißt das? Das heißt zweierlei. Zum einen überprüfen wir schon heute, wer diese Dinge umsetzt und wer nicht. Zum anderen gibt es auch schon frühere materielle Anforderungen. Das heißt, Sie dürfen schon seit dem Juni 2016 keine neuen Steuerpflichtigen mehr aufnehmen. Denn die Regelung 2021 gilt nur für diejenigen, die schon vor dem Juni

2016 dort berücksichtigt wurden. Das bezieht sich auch auf die Wirtschaftsgüter. Also der, der schon drin war, kann auch kein neues Wirtschaftsgut mit hineinnehmen, weil das auch als ein neues gilt. Wir reden also über die existierenden, unveränderbaren Altfälle. Diese dürfen bis 2021 davon noch profitieren. Es ist also nur dieses Argument.

Die Überprüfung findet heute schon statt. Wir hatten das letzte Meeting dazu im März. Wir überprüfen momentan 21, möglicherweise 22 Patent-Boxen im gesamten OECD-Bereich und in den G20-Staaten. Die anderen Mitglieder der restlichen 94 kommen im Juli dran. Wir werden dann wahrscheinlich zwischen Juli und September einen Bericht über die veröffentlichten Ergebnisse dieses Überprüfungsberichts haben.

Das bringt mich zu einem anderen Punkt, der hier schon erwähnt worden ist. Da lässt sich natürlich darüber nachdenken, ob man möglicherweise durch ein BMF-Schreiben oder eine Verordnungsermächtigung für die Bundesregierung auf diese Ergebnisse Bezug nimmt, um es den Finanzbeamten zu vereinfachen, diese Überprüfung nicht noch einmal machen zu müssen, nachdem sie schon von 94 Staaten, einschließlich Deutschland, konsensual gemacht wird. Das könnte man also durchaus andenken.

Abschließend und damit komme ich auch zu Ihrer Frage: Wir begrüßen die Stoßrichtung des Gesetzesvorschlags. Wir würden zu bedenken geben, ob man die Übergangsfristen mit einbeziehen soll. Das heißt also, wenn Sie England als Beispiel nehmen, und die englische Patentbox entspricht dem G20-Standard, müssen Sie während dieser Übergangsphase für die von mir erwähnten Altfälle tatsächlich die Regelung anwenden oder Sie sagen, und das wäre wohl konsistenter mit dem Gedanken, den wir global durchgesetzt haben, dass die hier alles umsetzen, und dass es im Rahmen der Verhandlungen ein Paket gab und Teil dieses Pakets waren die Übergangsfristen. Wenn man diesen Kompromiss respektiert, macht es möglicherweise durchaus Sinn zu sagen, diesen Teil nehmen wir raus, weil da auch insbesondere wenig Planung möglich ist und es nur um die Altfälle geht. Wenn man das macht, ist die Stoßrichtung des Gesetzes



noch eindeutiger, weil es dann wirklich nur um die geht, die wirklich nicht mitspielen, diese sehen sich dann dieser Regelung ausgesetzt.

Der letzte Punkt ist, dass man durchaus darüber nachdenken kann, ob man die Vereinfachung einführt, indem man auf die Prüfungsergebnisse der OECD und der EU Bezug nimmt, um es für den Finanzbeamten etwas einfacher zu gestalten. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Geht es beim nächsten Mal vielleicht ein bisschen kürzer. Sie hatten eingeleitet: „Ich will mal kurz antworten“, und dann hatte ich das wörtlich genommen. Prof. Brandt, bitte.

Sv **Prof. Jürgen Brandt** (Deutscher Finanzgerichtstag e. V.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Herr Binding, ich nehme dazu gerne Stellung. Zunächst mal halte ich die Regelung, wie sie im Gesetzentwurf formuliert ist, für sehr gut, um in der Praxis mit dem Problem umzugehen. Ich halte auch stets den Vorbehalt und Vorrang des Gesetzes hoch, aber ich glaube, hier ist dem Gesetzgeber ein guter Entwurf gelungen, weil er die Besonderheiten des Sachgebiets auch durch die Verwendung der unbestimmten Rechtsbegriffe gut abdeckt.

Vielleicht gehe ich mal im Einzelnen auf die Rechtsbegriffe ein. Die „Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ ist die Tatbestandvoraussetzung, für die Aufwand entstanden sein muss. Ist das hinreichend bestimmt? Diese Frage zieht sich als roter Faden durch manche Stellungnahmen, die vorgelegt worden sind. Ich meine, dass diese zwar unbestimmte Rechtsbegriffe sind, aber unbestimmte Rechtsbegriffe gehören zum Gesetzgebungsverfahren, und die Aufgabe der Praxis ist es dann, den Inhalt dieser Begriffe auszufüllen. Sie müssen bestimmbar sein, aber wenn sie bestimmbar sind, reicht das aus. Ich erinnere an die berühmte polizeiliche Generalklausel, die in den polizei- und ordnungsbehördlichen Gesetzen geregelt ist: Bei Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung, darf die Behörde die geeigneten Maßnahmen treffen. Wenn Sie eine solche unbestimmte Vorschrift als gesetzeskonform ansehen, wie es sich ja jahrzehntelang auch in der Rechtspraxis dargestellt hat, dann

ist das hier eine sehr gute Formulierung. Wir haben eine umfangreiche Rechtsprechung zur Frage, was Rechteüberlassungen, Übertragungen von Know-how und Patenten sind. Mit diesen Definitionen kann man arbeiten.

Aus meiner Sicht ist es auch gesetzestechnisch besonders gut, dass hier Regelbeispiele ins Gesetz eingebaut worden sind. In § 4j Absatz 1 Satz 1 EStG hat man nach der Zusammenstellung der Schutzrechte und technischen wissenschaftlichen Erfahrungen, die Gegenstand der Vereinbarung sein können, auch zum Beispiel Pläne, Muster und Verfahren erwähnt.

Aus dem Kontext all dieser Beispiele sieht man, dass hier genügend Material geboten wird, um einen plötzlich auftauchenden Sachverhalt einzubeziehen. Eigentlich kann jedes Recht, für das jemand Geld geboten und gezahlt hat, prinzipiell in den Anwendungsbereich dieser Vorschrift geraten. Ich halte nichts davon, bei solchen Normbereichen sehr dezidiert, enumerativ Tatbestände zu schaffen, weil die in der Rechtsanwendung nachher Probleme machen. Dann ist da ein Fall, der gehört eigentlich in die Besteuerung, aber man darf den Steuerstatbestand nicht analog ausdehnen. Insofern ist die Gesetzestechnik mit unbestimmten Rechtsbegriffen hier unverzichtbar und auch richtig genutzt worden. Die Rechtsprechung bietet also hinreichende Anhaltspunkte, um die Begriffe Know-how und Überlassung von Rechten zu bestimmen.

Auch die Einwendungen gegen den Begriff „substanzielle Geschäftstätigkeit“ halte ich für nicht gerechtfertigt. Der Gesetzgeber hat zurecht darauf verzichtet, eine positive Definition der substanziellen Geschäftstätigkeit vorzunehmen. Das wäre nämlich schwierig geworden. Aber indem der Gesetzgeber nur schreibt, wann diese eben fehlt, halte ich das für die Anwendung für optimal. Wenn man also gar keine oder nahezu keine Forschungstätigkeit hat, dann greift das auch auf Parameter zurück, die wir in der Rechtsprechung auch mehrfach hatten. Wir wissen, dass zum Beispiel der Abzug von Werbungskosten aufwendungen, Erwerbenaufwendungen dann nicht möglich ist, wenn sie nur zu ganz geringem Umfang überhaupt beruflichen Zwecken dienen. Das kennen wir aus dem



Werbungskostenabzug bei Lohneinkünften. Da sieht man eben, dass man dort auch eine klare Kante setzen will. Wenn man sagen würde: „Soweit es noch Forschung gibt, wollen wir es ein bisschen einschränken“, dann schafft das nur Unsicherheit. Denn man müsste dann wieder bei geringfügigen Ansätzen sagen, wo denn die Grenze liegt. Was heißt geringfügig? Was heißt ein bisschen? Ich denke, wir haben hier mit der Negativabgrenzung eine rechtssichere Formulierung.

Dass auch hier der Begriff der „nahestehenden Personen“ eingeführt wird, also diejenigen, die auch neben dem Steuerpflichtigen möglicherweise an der Entwicklung beteiligt waren, greift auf Begriffe aus dem Außensteuerrecht zurück. Das ist etabliertes Gedankengut in der Rechtsprechung. Es ist auch richtig, dass man die nahestehenden Personen hier einführt. Denn man muss berücksichtigen, dass die Regelung im Kontext mit Gewinnverlagerungen ins Ausland steht, die man vermeiden will, und das hat eine Nähe zur allgemeinen Missbrauchs Betrachtung. Würde man hier nicht auf nahestehende Personen abstellen, hätte man die Schwierigkeit, dass man reine normale Geschäftsbeziehungen mit Dritten vielleicht auch im Anwendungsbereich der Vorschrift sehen müsste. Dann hätte man aber die Schwierigkeit, das zu ganz normalen Geschäftstätigkeiten der Unternehmen abzugrenzen. Deshalb glaube ich, dass die hier gefassten Regelungen bestimmbar und auch vernünftig sind.

Ich würde davon abraten, hier eine Verknüpfung mit dem BEPS-Prozess durch eine sprachliche Anbindung im Gesetzestext herzustellen. Bei aller Hochachtung vor den BEPS-Vorgängen, aber es ist keine Gesetzesmaterialie. Es sind Vereinbarungen, die auch aufgelöst und aufgehoben werden können, die sich verändern können. Wenn wie hier in der Gesetzesbegründung steht, dass man bei der Fassung des Gesetzes diese Vorstellung im Blick gehabt habe, dann ist das völlig in Ordnung. Das erleichtert dem Rechtsanwender die Feststellung des historischen Willens, den der Gesetzgeber gehabt hat. Das würde auch ausreichen. Ansonsten würde ich sagen, dass das eine sehr bedenkliche dynamische Verweisung wäre, die zu stark von den Wechselfällen des Lebens abhängig ist, was den Prozess im BEPS-Verfahren angeht.

Ich glaube auch nicht, dass hier verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Fassung der Vorschrift bestehen. Es gibt keinen Verstoß gegen die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Hier wird nicht, wie Herr Dr. Pinkernell die Sorge geäußert hat, Steuersubstrat aus dem Ausland ins Inland gezogen, sondern es geht gerade um den Abfluss von Wertschöpfungen aus dem Inland nach Außen, ohne dass außersteuerliche Gründe vorliegen. Denn es geht gerade um die Bekämpfung von Gewinnverlagerung, die hier über Lizenzvereinbarungen ins Ausland gehen sollen. Das ist jedenfalls die Geschäftsgrundlage dieser Norm.

Ich sehe auch keinen Verstoß gegen Wettbewerbsregelungen der EU. Das ist kein Fall, der etwa unter Artikel 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) fallen würde. Der Europäische Gerichtshof betont stets das Recht des nationalen Gesetzgebers, Missbrauchs bekämpfung zu betreiben und auch hier Schranken zu setzen. Das ist hier im Grunde genommen der erkennbare Ansatz, nicht aus außersteuerlichen Gründen motivierte Aufwendungen für Lizenzen von der Besteuerung auszuschließen. Das ist durchaus europarechtskonform.

Ich darf auch noch erwähnen, dass man hier bestimmte Lizenz aufwendungen nicht berücksichtigt, obwohl sie betrieblich veranlasst sind. In einer der Stellungnahmen kommt zum Ausdruck, dass, wenn etwas betrieblich veranlasst ist, es auch als Betriebsausgabe abgezogen werden muss. So ist es aber nicht. Wir haben auch nicht abziehbare Betriebsausgaben im Einkommensteuergesetz. Wir haben auch Betriebsausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind, aber trotzdem wegen Unangemessenheit nicht abgezogen werden können, etwa der Fall des Ferrari Spider eines Tierarztes, den der BFH zu entscheiden hatte. Ist das eine unangemessene Betriebsführung, auch wenn dieser damit auf den Acker fährt, um Pferde zu behandeln?

Insgesamt meine ich, dass die gesetzliche Regelung in jeder Hinsicht ohne rechtliche Bedenken durchzuwinken ist.



Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Der nächste Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Herr Güntzler.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Wir könnten fast nach dieser Lobeshymne aufhören. Ich sehe zwar einen gewissen Widerspruch zu den Stellungnahmen, die ich gelesen habe, und auch zu den Einlassungen von Herrn Eigenthaler, der ja darauf hingewiesen hat, dass er es gut findet, aber dass es in der Umsetzung im Vollzug vielleicht doch Probleme geben könnte. Daher richte ich meine Frage an Herr Thumbs und an Frau Rindermann vom Institut der Wirtschaftsprüfer.

Wir haben jetzt abstrakt wahrgenommen, dass es gut ist, hier etwas zu regeln. Das sage ich immer sehr vereinfacht, aber jetzt kommt es auch darauf an, dass wir es so regeln, dass es a) für die Finanzverwaltung vollziehbar ist und b) für den Steuerpflichtigen auch anwendbar ist. Es sind die unbestimmten Rechtsbegriffe genannt worden, wie „Regelbesteuerung, Präferenzregelung, substantielle Geschäftstätigkeit“, um nur diese drei zu nennen. Ich entnehme den Stellungnahmen, dass das eben nicht so einfach zu interpretieren ist, wie es Herr Prof. Brandt hier dargestellt hat. Meine Frage ist: Können Sie, wenn man denn akzeptiert, dass es so ein Gesetz geben muss, mit diesem Regelungsinhalt, leben? Wissen Sie, wie Sie mit dem Gesetz ab dem 01.01.2018 in Bezug auf die Auslegung umgehen müssen, und sehen Sie überschießende Wirkung?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Thumbs, bitte.

Sv **Werner Thumbs** (Boehringer Ingelheim Unternehmensverbund): Frau Vorsitzende, Herr Güntzler, vielen Dank für die Frage, die sich nach der Vorrede tatsächlich anbietet. Für meine Antwort, denke ich, ist es wichtig, vorweg zu schicken, dass ich erstens unter praktisch und pragmatisch etwas anderes verstehe als das, was mit in einer Einzelfallentscheidung vor Gericht möglich ist. Denn es geht darum, in Massenverfahren Dinge abzuarbeiten. Das ist nicht deshalb so, das muss ich als zweites vorausschicken, weil wir Steueroasen nutzen würden, sondern weil wir unsere For-

schungs- und Entwicklungsarbeiten international, über unsere wesentlichen Produktions- und Absatzmärkte hinweg durchführen. Das sind keine einfachen Rechte oder Lizenzen. Es sind in den meisten Fällen gemeinsame Entwicklungen, die in verschiedenen Ländern stattfinden, wo am Ende hoffentlich ein Patent rauskommt. Das passiert in einem von 100 Fällen bei einem Pharmaprodukt. Also da tue ich mich ein bisschen schwer zu sagen, das ist alles so ganz einfach.

Auf der anderen Seite hat Prof. Brandt vorhin gesagt, es seien sowieso alle Kosten enthalten. So betrachtet wäre die Definition natürlich wieder einfach, aber ich glaube, das ist auch eine überspitzte Sichtweise dessen, was Sie gesagt haben. Ich interpretiere das Gesetz so, dass jede Dienstleistung, die irgendetwas mit Wissen oder mit Wissenstransfer zu tun hat, von diesem Gesetzentwurf erfasst ist.

Sie haben auch nach der Anwendbarkeit für das BMF gefragt. Wir wissen alle, wie lange es dauert, bis zu schwierigen Fällen ein BMF-Schreiben gemacht wird. Ich möchte auch noch einmal deutlich darauf hinweisen, dass ein BMF-Schreiben aus Sicht des Anwenders auf der anderen Seite ein Kommentar ist. Sie müssen sich von Seiten der Finanzverwaltung daran halten, und wenn ich das tue, dann haben wir keine Probleme miteinander. Aber ich habe auch schon erlebt, dass man BMF-Schreiben unterschiedlich auslegt. Das Problem an der Stelle ist, dass es darüber keine Rechtssicherheit gibt.

Wenn wir uns jetzt drüber unterhalten müssen, dass möglicherweise jede Dienstleistung, die in einem anderen Land erbracht wird und die möglicherweise unter ein Präferenzregime gefallen ist, hier betrachtet werden muss und das Ganze auf dem Rechtsweg vielleicht 15 Jahre später entschieden wird – dann bin ich ein wenig beunruhigt. Denn bei riesigen Forschungsaufwendungen, wie wir sie haben, – 2,5 Milliarden Euro Forschungsaufwand pro Jahr – macht schon eine Promilleverschiebung sehr viel aus. Wenn dann noch einmal der gleiche Betrag an Zinsen oben drauf kommt – das Thema Zinsen ist heute schon



angesprochen worden –, dann können sie sich vorstellen, welche Dimension das hat.

Deswegen halte ich es für unheimlich wichtig, auch wenn es rechtlich natürlich anders möglich wäre, sich ganz bewusst an das zu halten, was die OECD macht. Ansonsten haben wir so viele Interpretations- und Abgrenzungsfragen. Die will ich jetzt wirklich nicht im Einzelnen aufgreifen, sonst entzieht mir die Vorsitzende bald das Wort. Es ist essentiell, dass man hier international abgestimmt vorgeht und deswegen keinen Schnellschuss macht. Auch 2018 wäre für mich ein Schnellschuss.

Wir müssen uns mit unbestimmten Rechtsbegriffen andauernd auseinandersetzen, aber das heißt doch nicht, dass wir bewusst noch ein paar neue erfinden müssen. „Präferenzregime“, das ist nicht wirklich klar und „substanzielle Geschäftstätigkeit“ ist jetzt auch schon ein paar Mal angesprochen worden. Wenn wir in den Ländern, in denen wir Absatz haben, Forschung durchführen, dann aber in dem einem Land, und das kann sehr oft passieren, das Patent überhaupt nicht angemeldet wird, sondern in einem anderen oder man das Produkt in dem entsprechenden Land gar nicht in den Markt bringt, dann besteht die Gefahr, dass jemand sagt, das sei nicht mehr die entsprechende Geschäftstätigkeit und dann wäre der Betriebsausgabenabzug gefährdet. Das ist für ein Unternehmen, das Forschungen mit einem Zeithorizont von 10 bis 20 Jahren planen muss, schwierig. Man bekommt dann vielleicht in 15 Jahren vom BFH gesagt, wie man seine Forschung im Jahr 2018 hätte gestalten müssen. Entschuldigung, das ist nicht das, was ich unter pragmatisch verstehe.

Einen Punkt muss ich noch anbringen, weil Sie auch gefragt haben, ob wir damit leben können. Ich muss für jedes Recht prüfen, wo es herkommt. Der Gesetzentwurf will Missbrauch verhindern, also dass man irgendein Land zwischenschaltet, in dem dann eine volle Besteuerung stattfindet, und tatsächlich hat in einem anderen Land in der Kette davor ein Präferenzregime stattgefunden. Das heißt, ich muss mir bei jedem Recht, im Zweifel bei jeder technischen Dienstleistung, tatsächlich die ganze Kette angucken, um herauszufinden, ob im Ur-

sprungsland tatsächlich eine Bevorzugung stattgefunden hat oder nicht, und dann muss ich auch noch gucken – wie es der Bundesrat vorgeschlagen hat – wie hoch besteuert wird und zwar in dem Land mit der niedrigsten Besteuerung, ganz egal, wie klein der entsprechende Anteil ist. Wir haben durchaus Fälle, da sind fünf, sechs, acht Länder an einer Entwicklung beteiligt. Am Ende muss ich fragen: „Und das schafft die Wirtschaft für 82 000 Euro?“ Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Frau Rindermann, bitte.

Sve **Marita Rindermann** (Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW)): Frau Vorsitzende, Herr Güntzler, auch von meiner Seite aus ganz herzlichen Dank für die Einladung und für die Frage „Können wir mit einem solchen Gesetz, mit einer solchen Regelung leben?“ Sicherlich eine berechtigte Frage. Wir vom IDW können das Anliegen, Steuerverlagerungen zu unterbinden, natürlich vollkommen nachvollziehen. Das ist klar, dem muss man entgegenwirken, aber unser Petitum geht doch in die Richtung, dies bitte mit Augenmaß für die Unternehmen zu machen und damit nicht der deutschen Wirtschaft zu schaden und der Wettbewerbsfähigkeit Deutschlands einen Schaden zuzufügen.

Ziel muss es doch sein, die zu treffen, die auch getroffen werden sollen, nämlich den Personenkreis, den Herr Pross völlig zutreffend beschrieben hat. Derzeit führt die geplante Regelung aber nicht nur dazu, dass all diese getroffen werden, sondern sie geht über den Nexus-Ansatz weit hinaus. Ich frage mich, warum übernimmt der Gesetzgeber den Nexus-Ansatz nicht nahezu wörtlich? Denn damit würde gewährleistet, dass zumindest nur im Rahmen des Nexus-Ansatzes die Zahlungen vom Abzug ausgeschlossen würden. Derzeit ist es so, dass nach dem Nexus-Ansatz ein bestimmter Anteil der Gesamteinnahmen, berechnet aus einem Verhältnis von qualifizierten Aufwendungen zu Gesamtaufwendungen, als begünstigt angesehen wird. Und daraus schlussfolgert dann der Nexus-Ansatz, dass in diesen Fällen eine substanzielle Geschäftstätigkeit vorliegt. Was macht der deutsche Gesetzgeber daraus? Der sagt, eine substanzielle Geschäftstätig-



keit liegt nur dann vor, wenn weit überwiegend das Recht im eigenen Betrieb hergestellt worden ist. Weit überwiegend bedeutet für mich, zu mehr als 50 Prozent. Beim Nexus-Ansatz kann sich aber auch eine Begünstigung bei weniger als 50 Prozent ergeben, sodass unsere geplante Regelung geeignet ist, über den Nexus-Ansatz hinauszugehen. Dafür sehe ich in der Tat keine Notwendigkeit, und das wäre sicherlich auch ein Punkt, der zum Schaden der deutschen Wirtschaft wäre.

Was ist denn eine Regelbesteuerung? Müssen wir uns wirklich an die 25 Prozent halten? Daran kleben wir durch die Hinzurechnungsbesteuerung fest. Wäre das nicht jetzt auch hier die Gelegenheit, eine Absenkung anzustreben?

Daher wäre mein Petitum, wenn die Regelung zum jetzigen Zeitpunkt tatsächlich schon Gesetz werden soll, dann doch am besten durch Übernahme des Nexus-Ansatzes, möglichst präzise und wörtlich, denn damit würden sich viele Fragen, insbesondere die der Administrierbarkeit wahrscheinlich erübrigen. Wenn sie an die ganzen Rückausnahmen denken, wie soll das noch administrierbar sein? Dies hatten Sie auch angedeutet, Herr Eigenthaler. Das gilt natürlich sowohl für die Finanzverwaltung als auch für die Beraterschaft und für den Steuerpflichtigen selbst. Daher denke ich, die Übernahme des Nexus-Ansatzes wäre eine geeignete Möglichkeit, wenn man an der Regelung festhalten will, um eine Reihe von Auslegungsfragen zu verhindern, die hinterher durch Verwaltung und Gerichte ausgelegt werden müssten. Damit würde die Regelung besser zu administrieren sein. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU-Fraktion ist Dr. Middelberg.

Abg. **Dr. Mathias Middelberg** (CDU/CSU): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Ich möchte das gerne noch im Hinblick auf die Lizenzschranke vertiefen und wende mich da an Herrn Welling. Es geht um die beiden Punkte, ob Sie noch mal Position beziehen können zum Thema „Schwelle für die Niedrigbesteuerung“. Sind 25 Prozent adäquat? Vielleicht können Sie auch noch einmal auf die auch ange-

sprochene Rückausnahme eingehen, ob die in dieser Form in § 4j Abs. 1 S. 4 EStG sachgerecht ist.

Die zweite Frage geht an Herrn Gewinnus vom DIHK, ob Sie vielleicht Stellung nehmen können zu den die geringwertigen Wirtschaftsgüter betreffenden Regelungen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Welling, bitte.

Sv **Berthold Welling** (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V. (BDI)): Frau Vorsitzende, sehr geehrter Herr Abgeordneter Dr. Middelberg, vielen Dank für den Einwurf und für die Frage mit Blick auf die Regelbesteuerung und auf die Rückausnahme, bzw. die 25-Prozent-Grenze. Vielleicht eine ganz kurze Vorbemerkung dazu. Zitat aus dem Gesetzentwurf, „Problem und Ziel“, wenn Sie den ersten Satz durchlesen: „Patente, Lizenzen, Konzessionen oder Markenrechte lassen sich besonders einfach auf andere Rechtsträger und über Staatsgrenzen hinweg übertragen.“

Bei dem Verfahren zur Unternehmenssteuerreform 2008 wurde die Funktionsverlagerung eingeführt. Insofern wundern mich solche Sätze eigentlich. Ich möchte jetzt keine allgemeine steuerpolitische Debatte führen, aber bei bestimmten Dingen denke ich, sollten wir die Kirche im Dorf lassen. Wir thematisieren ein Problem, das weltweit existiert, aber die Frage ist, ob es ein deutsches Problem ist und diese Frage möchte ich nicht offen lassen, sondern vielleicht mit zwei, drei Stichpunkten bewerten. Es gibt ein enorm hohes öffentliches Interesse. Der Druck ist hoch, und von daher verstehe ich auch diese Initiative, ich verstehe auch diesen Gesetzentwurf aufgrund des öffentlichen Drucks.

Aber versuchen wir, uns die fachlichen Aspekte vor Augen zu führen: Wir reden hier über ein Volumen von 30 Millionen Euro. Eine Lizenzschranke mit diesem Volumen hat eine sehr schlechte Signalwirkung für den Forschungsstandort und den Wettbewerb mit anderen Staaten. Zum Vergleich: In Österreich wurde tatsächlich eine Lizenzschranke eingeführt, aber gleichzeitig flankiert mit einer sogenannten „Forschungs- und Entwicklungs-



förderung“ steuerlicher Natur, in Höhe von 12 Prozent. 2018 wird sich der Prozentsatz noch einmal erhöhen. Diese Kombination ist aus wirtschaftspolitischer und standortpolitischer Sicht sinnvoll, weil sie versucht die Entwicklung im Land tatsächlich zu fördern und gleichzeitig eine Verlagerung durch die Abzugsfähigkeit mit dem Nexus-Approach zu unterbinden. Wir machen nur das Negative, das heißt, wir versuchen nur, mit Strafe abzuschrecken, einen Anreiz gibt es nicht. Die Folgen werden wir dann vielleicht im Rahmen einer anderen wirtschaftspolitischen Debatte besprechen müssen.

Jetzt ganz kurz zu den wesentlichen Aspekten, die Sie angesprochen, Herr Dr. Middelberg. Die Frage ist, ob wir bei diesem Volumen, das wir gerade besprechen, Verstöße gegen wesentliche Grundprinzipien des Steuerrechts – das sind nämlich die Vermeidung von treaty override, nationalem Alleingang und einem Verstoß gegen das Nettoprinzip – einfach in Kauf nehmen sollten. Wir haben hierfür einen Schwellenwert, den Sie gerade angesprochen haben, von 25 Prozent. Das heißt, alles was von einer sogenannten „Regelbesteuerung“, die nicht definiert ist, abweicht und unter 25 Prozent liegt, wird dem sogenannten „Abzugsverbot“ unterworfen.

Wir haben EU-weit (ohne Deutschland) einen durchschnittlichen Körperschaftsteuersatz von 21,5 Prozent. Ich frage mich, woher wir für einen Grenzsteuersatz von 25 Prozent im Rahmen des geplanten § 4j EStG die Rechtfertigung nehmen. Mir ist das schleierhaft. 25 Prozent ist sicherlich nicht der richtige Vorschlag. Ich plädiere dafür, in Anlehnung an § 23 Abs. 1 KStG oder § 50 a EStG, bei dem abzuführenden Quellensteuersatz 15 Prozent als Grenzwert vorzusehen.

Ein letzter Punkt: Ich habe es immer so verstanden, dass eine Lizenzzahlung, Herr Eigenthaler, Sie können mich sicherlich eines Besseren belehren, im Rahmen der Betriebsprüfung auf die Werthaltigkeit überprüft wird. Das heißt, eine Lizenzzahlung vom Inland ins Ausland wird von der Finanzverwaltung überprüft. Darin enthalten ist entweder ein Zuschlag zu den Kosten, „Cost-Plus“, wie es gerade Herr Dr. van Lishaut schon erwähnt hat, oder Sie

haben sogar im Drittvergleich einen sogenannten Gewinnaufschlag. Das heißt, die Lizenzzahlung ins Ausland wird vom Gewinn her bereits erfasst. Jetzt stören wir uns aber daran, dass sie in einem anderen Land gegebenenfalls niedriger besteuert wird. Dieses Problem ist in Deutschland aber nicht vorherrschend, denn es gibt in Deutschland keine Lizenzausgabenüberschüsse, sondern wir haben Lizenzentnahmenüberschüsse. Der Saldo liegt im Moment bei 6,2 Milliarden Euro. Ich möchte damit nur einmal verdeutlichen, was für ein Risiko darin liegt, wenn andere Länder auf die Idee kämen, diesen Schwellenwert entsprechend ebenfalls umzusetzen.

Herr Dr. Pinkernell hatte seinen Beitrag abgeschlossen mit dem Sack und dem Esel, den er getroffen hat. Ich möchte es vielleicht anders darstellen, mit Blick auf eine sogenannte vermeintliche Steueroase, Irland: Um die Sicherheit der Schwimmer vor der Küste von Irland zu erhöhen, macht es keinen Sinn, eine Schwimmflügelpflicht in deutschen Hallenbädern einzuführen. Damit möchte ich schließen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, Herr Gewinnus, bitte.

Sv **Jens Gewinnus** (Deutscher Industrie- und Handelskammertag e. V. (DIHK)): Vielen Dank für die Einladung und auch vielen Dank für die Frage. Nun von diesem multinationalen Thema „Lizenzschanke“ zu einem etwas kleinteiligeren Thema, nämlich der Grenze für die geringwertigen Wirtschaftsgüter (GWG) beziehungsweise der Sofortabschreibung derselben. Dies war ursprünglich auch im Rahmen eines anderen Gesetzgebungsverfahrens diskutiert wurden, trotzdem finden wir es richtig und sind ganz froh drüber, dass eine Anhebung dieser Grenze jetzt angegangen wird. Sie liegt schon seit 1964 bei 410 Euro. Ich glaube, dass jetzt eine Anhebung auf 800 Euro angedacht ist. Wir sind auch vor allem aus dem Grund überzeugt, dass es richtig ist, weil es eine Maßnahme zum Bürokratieabbau ist. Mir wurde zum Teil entgegengehalten, die Anhebung würde überhaupt keine Vereinfachung im Steuerrecht bringen. Dann aber wäre die Frage, warum es diese 410 Euro denn



überhaupt gäbe, wenn darin keine Vereinfachung liegt.

Eine Anhebung der Grenze bringt einen größeren Vereinfachungseffekt. Wenn man sich die ursprünglichen Gesetzgebungsmaterialien anschaut, steht dort auch ganz deutlich der Liquiditätseffekt drin, der durch Kleinstinvestitionen entsteht, der einen Anreiz bieten kann, aber eben auch, dass man sich damit auf beiden Seiten Bürokratiekosten erspart, bei der Finanzverwaltung wie auch bei den Unternehmen. Sie müssen sich zum Beispiel nicht darüber Gedanken machen oder vielleicht zum Schluss auch streiten, wie lange ein Wirtschaftsgut dieser überschaubaren Größenordnung denn nun in der Steuerbilanz abgeschrieben werden muss oder nicht. Oft wurde mir auch entgegengehalten, das machen sowieso alles immer die Steuerberater, und da verwischt das in den Kosten. Das mag im Einzelfall stimmen, dies ist aber keine gesetzgeberische Intention der Steuerberatergebührenverordnung oder des Gesetzes. Es sind Rahmengebühren, die der Steuerberater innerhalb eines vorgegeben Rahmens anhand seines Arbeitsaufwandes erheben kann und darf. Wenn der Arbeitsaufwand geringer wird, dann ist auch die Gebühr geringer. So zumindest die ökonomische Sichtweise. Ob das im Einzelfall immer so ist, das muss man dann auch als Unternehmen nachprüfen.

Ich hatte schon gesagt, dass die Anhebung überfällig ist. Wenn man die Inflation seit 1964, der letzten Anhebung auf damals 800 Mark, bis heute berücksichtigt, dann müsste man eher bei einem Betrag von 1 200 Euro landen. Soweit werden wir wohl nicht kommen, aber immerhin sind die 800 Euro aus unserer Sicht ein richtiger Schritt in Richtung Bürokratieabbau.

Zum Schluss, vielleicht spielt auch Ihre Frage darauf an: Es gibt ja noch parallel die sogenannte Poolabschreibung, und wir sind der Meinung, die sollte bestehen bleiben. Schon allein aus dem Grunde, weil die GWG-Grenze nicht auf 1 000 Euro angehoben wird, das ist der Betrag der Poolabschreibung. Investitionen im Bereich von 800 bis 1 000 Euro sollten auch von dieser Vereinfachung profitieren, in diesem Fall nur von der Poolabschreibung.

Alles in allem ist die Ausweitung der GWG aus unserer Sicht richtig, und wir hoffen, dass das auch umgesetzt wird. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die SPD-Fraktion ist Herr Hakverdi.

Abg. **Metin Hakverdi** (SPD): Danke, Frau Vorsitzende. Ich habe zwei Fragen. Einmal an Herrn Korn zum Personenkreis von § 4j Abs. 1 EStG und dann einmal an Herrn Prof. Hechtner zur absoluten Niedrigbesteuerungsgrenze.

Meine erste Frage geht an Herrn Korn. Wie beurteilen Sie die Eingrenzung der Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen auf nahestehende Personen? Wir haben es eben schon ein paar Mal gehört, trotzdem frage ich noch mal ausdrücklich, wie bewerten Sie, Prof. Hechtner, die in § 4j Abs. 2 EStG geregelte Grenze einer Niedrigbesteuerung von 25 Prozent?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Korn, bitte.

Sv **Peter Korn** (Bundesrechnungshof): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Vielen Dank, Herr Abgeordneter. Auch wir begrüßen die Zielrichtung des vorliegenden Gesetzesentwurfes. Bei der Beschränkung auf nahestehende Personen haben wir aber auch gewisse Zweifel daran, ob sich das in der Praxis so einfach handhaben lässt, wie es hier teilweise schon dargestellt worden ist.

Herr Prof. Brandt sagte zurecht: Jeder von diesen Begriffen, die hier genannt worden sind, also „Präferenzregime, Niedrigbesteuerung, substantielle Geschäftstätigkeit und nahestehende Personen“, ist irgendwo geregelt und kann auch entsprechend festgestellt werden. Nun haben Prüfungen ergeben, dass selbst in vergleichbar einfachen Bereichen, zum Beispiel bei der Darlehensgewährung unter Angehörigen, wo der Regelsteuersatz anzuwenden ist, das vielfach in der Praxis nicht beachtet worden ist. Deshalb befürchten wir, dass auch hier der Praxisvollzug schwierig sein wird. Dessen ungeachtet sehen wir durchaus, unter



den Bedingungen, unter denen dieses Gesetz gemacht werden muss, dass es natürlich schon Beschränkungen und einen maßvollen Einsatz geben soll, aber wir haben Probleme damit, ob sich das in der Praxis tatsächlich so vollziehen lässt. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Das war ja überraschend kurz und sehr angenehm. Herr Prof. Dr. Hechtner, bitte.

Sv **Prof. Dr. Frank Hechtner** (Freie Universität Berlin): Vielen Dank für die Frage. Ich will dem guten Beispiel folgen und mich auch kurz halten.

Zur Niedrigbesteuerung können zwei Sachen angeführt werden. Das eine ist die empirische Evidenz, und das andere ist eine Wertungsfrage. Dazu haben wir schon etwas gehört. Zur Wertungsfrage kann man feststellen, dass im Jahressteuergesetz 2008 eine Stellungnahme enthalten ist, wo die Bundesregierung festgestellt hat, dass sie keinen Anlass sieht, die Grenze von 25 Prozent zu verändern. Man kann sich fragen, ob diese Haltung weiterhin gilt. Ich denke aber, wenn man jetzt auf die empirische Evidenz abstellt, ist das eine Frage, die an einer anderen Stelle zu diskutieren wäre. Ich denke nicht, dass es sinnvoll ist, im Rahmen des § 4j EStG eine eigene, neue Niedrigbesteuerung zu definieren, die deutlich abweicht von den anderen Grenzen, die wir beispielsweise im § 8 Abs. 3 Außensteuergesetz kennen. Insofern plädiere ich dafür, dass an dieser Grenze festgehalten wird.

Der Blick sollte auf den anderen Aspekt gelenkt werden, nämlich wie denn die Niedrigbesteuerung zu ermitteln ist. Es geht also nicht nur um die Frage von bestimmten oder unbestimmten Rechtsbegriffen, sondern auch um die rein ökonomische oder mathematische Frage: „Wie kommt man zum Ergebnis, ob man unter 25 Prozent liegt?“ Wie ich das Gesetz verstehe, ist es nicht so, dass man einen bestimmten, einzelnen Steuersatz einfach vergleicht. Man muss fairerweise sagen, neben der Körperschaftsteuer haben wir auch noch die Gewerbesteuer. Also, bei den 15 Prozent würde ich sagen, man sollte beides zusammennehmen. Die Frage ist, wenn man an der Grenze, die ich für sinnvoll erachte, von 25 Prozent festhält, mit wel-

cher Berechnungsgrundlage wird das überprüft? Im Text wird von einer Besteuerung von Einnahmen geredet, also typischerweise das, was woanders nicht gemacht wird. Letztlich ist dann die Frage: „Wie kommen Sie dazu?“ Ich verstehe das so, dass hier eine fiktive Steuer ermittelt werden müsste, auf diese Einnahmen, und dass man dann einen Steuersatz ermitteln müsste, beispielsweise einen Durchschnittssteuersatz.

Die nächste Frage ist, wie ist es mit einem progressiven Steuertarif, beispielsweise wenn wir im Ausland eben nicht nur einen einfachen Steuertarif mit einem linearen Körperschaftsteuersatz haben? Ich denke, das ist das gravierendere Problem, dass man klar formuliert, wie man zu der Einschätzung einer zu niedrigen Belastung kommt. Ansonsten freut es natürlich den Ökonom, wenn er in Absatz drei eine Formel sieht. Allerdings ist es zumindest theoretisch vorstellbar, dass hierfür Werte kleiner Null und größer Eins vorkommen. Insofern sollte man das zumindest in der Gesetzesbegründung abfangen.

Gleichwohl kann ich auf Ihre Frage sagen, dass ich erstmal im gesamten System an dieser Grenze der Niedrigbesteuerung festhalten würde für § 4j EStG. Ob dieses System auch in Zukunft Bestand haben sollte – es wurde ja angesprochen, dass wir zumindest beobachten, dass die durchschnittlichen Steuerbelastungen in den letzten Jahren sinken – das wäre an anderer Stelle zu diskutieren. Dann aber für das gesamte System und nicht nur für ein Teilsystem wie § 4j EStG. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Nächster Fragesteller für die CDU/CSU ist Prof. Dr. Hirte.

Abg. **Prof. Dr. Heribert Hirte** (CDU/CSU): Frau Vorsitzende, vielen Dank. Ich habe zunächst eine Frage an den Vertreter der Bundessteuerberaterkammer. Mit der Regelung des § 3 Nr. 71 EStG ist der sogenannte INVEST-Zuschuss steuerfrei gestellt worden. Zwischenzeitlich wurde dieser Zuschuss weiter angehoben und damit die Fördermöglichkeit weiter erhöht. Meine Frage, bedarf es vor diesem Hintergrund auch eine Anhebung der Grenzen für die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 71 EStG?



Dann eine Frage an Herrn Dr. Niering, dem ich jetzt hier im Rücken sitze. Wir wissen und haben gehört, dass der sogenannte Sanierungserlass des Bundesfinanzministeriums vom Bundesfinanzhof als nicht gesetzmäßig deklariert wurde, weil er nicht vom Gesetzgeber erlassen wurde, und im aktuellen Verfahren ist ein Vorschlag auch des Bundesrates erhalten, genau diese Sanierungsgewinne in ähnlicher Weise wieder steuerfrei zu stellen. Mich würde zunächst interessieren, warum ist das so? Ist das richtig so? Ist der Ansatz des Bundesrates richtig? Insbesondere gibt es da eine Diskussion über den Wegfall der Verlustrückstellungen und vor allen Dingen gibt es vielleicht auch Alternativvorschläge, dass man völlig anders rangeht als bei der bisherigen Konzeption.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Kaiser, bitte.

Sv **Volker Kaiser** (Bundessteuerberaterkammer): Vielen Dank für die Frage, Herr Prof. Dr. Hirte. Eine Anhebung der Grenzen für die Steuerfreistellung ist aus unserer Sicht durchaus sinnvoll. Mit dem INVEST-Förderzuschuss sollen gerade junge, innovative Unternehmen bei der Suche nach einem Kapitalgeber unterstützt werden. Private Investoren, insbesondere Business Angels, sollen zu diesem Zweck motiviert werden, überhaupt oder mehr als bisher Wagniskapital für diese Unternehmen zur Verfügung zu stellen. Die Verbesserung der Wagniskapitalfinanzierung wird immer wieder als wesentlich für den Investitionsstandort Deutschland bezeichnet.

Im internationalen Vergleich ist die Zahl der Business Angels, die junge Unternehmen nach der Start-Up-Phase unterstützen, in Deutschland eher relativ gering. Es hat sich gezeigt, dass der im Mai 2013 gestartete Investmentförderzuschuss oder INVEST-Förderzuschuss durchaus erfolgreich war, dass neue Investoren gewonnen werden konnten und dass zu jedem eingesetzten Euro zusätzlich 50 Cent in junge Unternehmen geflossen sind. Die Förderung besteht aus einem Erwerbzuschuss von 20 Prozent der Investitionssumme, der nach § 3 Nr. 71 EStG steuerfrei ist. Die maximal förderfähige Investitionssumme ist mit Wirkung ab dem 01.01.2017 von 250 000 Euro auf 500 000 Euro

angehoben worden. Die von der Steuer freigestellte Höchstsumme von 50 000 Euro bemisst sich aber noch nach dem alten Recht. Damit die 20 Prozent der neuen maximal förderfähigen Investitionssumme weiterhin steuerfrei bleiben können, muss der in § 3 Nr. 71 EStG angesprochene Betrag auf 100 000 Euro angehoben werden.

Wir unterstützen diese Anhebung, da andernfalls eine Investitionssumme, zum Beispiel von 70.000 Euro in eine steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil, aufzuteilen wäre. Um einen bestimmten Fördererfolg zu erzielen, ist eine Steuerfreistellung aber für den Förderer billiger, denn, wenn diese Summe beim Investor und letztlich bei dem geförderten Unternehmen auch ankommen soll, müsste ein höherer Betrag ausbezahlt werden, wenn darauf noch Steuern zu entrichten wären. Da sich der INVEST-Förderzuschuss bereits als erfolgreich erwiesen hat und weiter ausgebaut worden ist, sollte die Anhebung der förderfähigen Investitionssumme nicht durch eine teilweise Besteuerung des Zuschusses konterkariert werden. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Dr. Niering, bitte.

Sv **Dr. Christoph Niering** (Verband Insolvenzverwalter Deutschlands e. V. (VID)): Herr Prof. Hirte, Sie lassen mich eigentlich weit ausholen. Ich will es aber nicht tun, aber ich bin ein Exot hier in dieser Runde. Ich habe eben schon die Frage gehört, was machen denn die Insolvenzverwalter zu dem Thema hier? Ich habe gespannt zugehört, ich kann natürlich nicht bei ihren Themen mitreden, aber was uns und nicht nur den Insolvenzverwaltern, sondern allen Sanierungsberatern von insolventen und in der Krise befindlichen Unternehmen auf dem Herzen liegt, ist die Entscheidung des BFH, des Großen Senates vom November 2016, die nicht vom Himmel gefallen ist, sondern bei der sich seit Langem abzeichnete, dass ein BMF-Schreiben alleine nicht ausreicht. Noch nicht mal als Kommentar. Die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen und das BMF-Schreiben wurden vom Großen Senat als „nicht mit der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung vereinbar“ angesehen. Dieses Thema ist lange bekannt.



Es gibt dazu eine sehr interessante Kommission, eingesetzt von verschiedenen Trägern. Wir waren als Berufsverband der Insolvenzverwalter mit dabei. 2014 gab es einen Abschlussbericht, daran beteiligt waren BGH-Richter, BFH-Richter, das BMJV und andere auch, die haben gesagt, wir brauchen eine gesetzliche Grundlage für diese Frage. Das BMF hat sich dem bis heute verweigert und hat hierzu bis heute keine Regelung getroffen, und die Legislaturperiode neigt sich dem Ende zu.

Das angesprochene Problem ist keine Frage der Optimierung, da geht es auch nicht um Zinssätze, und da geht es auch nicht um GWG, bei allem Respekt vor diesen Themen. Sondern es geht schlichtweg darum, Unternehmen im Ganzen zu erhalten. Es gibt Konstellationen, wo man dies nur über einen Insolvenzplan tun kann. Das hat der Gesetzgeber 1999 so auch ermöglicht und hat diese Sichtweise durch verschiedene Gesetzesvorhaben gestärkt. Ich sage jetzt hier bewusst „der Gesetzgeber“. Das sind Sie, die uns hier heute eingeladen haben. Zum Beispiel zu nennen wäre dabei das Gesetz zur weiteren Erleichterung der Sanierung von Unternehmen (ESUG), das vor rund fünf Jahren in Kraft getreten ist.

Dessen gesetzliche Zielsetzung kann ich aber nur umsetzen, wenn ich auch einen Insolvenzplan umsetzen kann, und dabei entstehen auch sehr häufig Sanierungsgewinne. Wenn die zu versteuern sind, gelingt die Sanierung nicht. Was sind das für Fälle? Ich bin von Hause aus Insolvenzverwalter, also kein Profi-Verbandsvertreter, sondern seit 25 Jahren Insolvenzverwalter. Da sind zum Beispiel Unternehmen, große Handelsketten, die davon abhängig sind, ihre Mietverträge auch über eine Insolvenz zu halten. Wir können keine Mietverträge übertragen, Karstadt oder aktuell die Wöhrl AG sind Beispiele dafür. Das Handelsblatt hat am Montag noch darüber berichtet, dass Wöhrl seinen Sanierungskurs umändern muss. Hoffentlich gelingt es überhaupt.

Es gibt aber auch andere Beispiele wie Lizenzen, da sind wir dann vielleicht bei dem Thema hier, wo ich Unternehmen habe, die von Lizenzen oder von Genehmigungen abhängig sind. Ich bin gerade Insolvenzverwalter eines Unternehmens, das Flug-

zeuge beim Zwischenstopp repariert. Die sind abhängig von deutschen, europäischen und amerikanischen Lizenzen und Genehmigungen. Die kann ich nur darüber erhalten, und dann entstehen bei einem solchen Weg eben auch Sanierungsgewinne. Dadurch, dass wir das BMF-Schreiben nicht mehr haben, hätten wir nur § 227 AO. Das ist aber kein Mittel, denn Insolvenzen sind zeitkritische Prozesse, das heißt, es muss schnell gehen. Man kann auch nicht mit einer verbindlichen Auskunft anfangen, weil man am Anfang eines solchen Sanierungsprozesses noch nicht weiß, welche Schritte man wann gehen muss. Wir haben es mit Kunden, Lieferanten, Vermietern zu tun, also gibt es da keine Möglichkeit.

Der Vorschlag des Bundesrates ist genau der richtige Weg. Dieser ist allerdings aus dem März und an vielen Stellen etwas ängstlich. Warum eigentlich sollen Kosten der Sanierung dem strengen Abzugsverbot unterliegen? Ein weiterer Punkt ist, dass anders als beim Sanierungserlass des BMF die nicht verbrauchten Verlustverträge, auf die haben Sie reflektiert, Herr Prof. Hirte, einkassiert würden. Das heißt, wenn ich in so einem Sanierungsprozess noch Verlustvorträge habe, kann ich die nicht mehr nutzen. Da verstehe ich nicht ganz, warum man so ängstlich ist und dann eben hinter dem zurückbleibt, was der Sanierungserlass schon gebracht hat.

Ein großer Vorteil ist, dass wir endlich auch eine Regelung im Gewerbesteuergesetz haben. Darum ist der Vorschlag des Bundesrates auch auf einem guten Weg. Bisher hatten wir das nicht im gewerbesteuerlichen Bereich. Gerade für das Beispiel Handelsunternehmen: Wenn Sie da mit vielen verschiedenen Kommunen zu tun hatten, mussten sie immer in die Einzelentscheidung rein, das an sich ist schon ein Mengenproblem und kaum zu leisten. Bei Hertie gab es eine Einladung der Kommunalvertreter in eine Sporthalle, damit die das Thema gemeinsam erörtern können, und es gibt auch noch heute viele Kommunen, die eine positive Entscheidung, das heißt, dass sie die Steuerfreiheit bei der Gewerbesteuer davon abhängig machen, dass gerade in ihrem kommunalen Gebiet die Arbeitsplätze erhalten werden. Dann gelingt aber keine Sanierung, weil es natürlich immer Kommunen



gibt, wenn sie ein Haus schließen müssen, die dann zu den Verlierern gehören.

Alternativen, ja da können wir gerne darüber nachdenken, Herr Prof. Hirte, aber uns läuft die Zeit weg. Die Legislaturperiode neigt sich dem Ende zu und ohne gesetzliche Grundlage haben wir Schwierigkeiten in den Insolvenzplänen. Viele hängen, und von daher würde ich mir im Moment nicht so viel Gedanken über die Alternativen machen, sondern unsere Verbesserungsvorschläge, von denen ich jetzt nicht alle aufgezählt habe, zum Anlass nehmen, noch ein bisschen nachzujustieren und dann auf den Vorschlag des Bundesrates, schnellstmöglich aufzuspringen.

Ich habe das jetzt mal in der gebotenen Kürze getan. Ich könnte noch Stunden darüber reden, es ist ein Herzensanliegen, Frau Vorsitzende, es tut mir jetzt leid, dass ich Ihren Zeitrahmen gesprengt habe. Ich bin ja auch nur huckepackmäßig in die Anhörung reingekommen, aber es bedeutet uns sehr viel, weil es um Arbeitsplätze geht, und es geht um Unternehmenserhalt und nicht darum, uns das Leben einfacher zu machen. Danke.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank, aber wir haben auch gute Absichten, wenn wir Gesetzentwürfe machen. Wir wollen auch nicht immer nur alle quälen und drangsalieren, auch wenn es manchmal so rüber kommt. Nächster Fragesteller für die Fraktion DIE LINKE. ist Herr Pitterle.

Abg. **Richard Pitterle** (DIE LINKE.): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Mich würde es natürlich auch jucken, zu dem Thema „Sanierungserlass“ ein paar Fragen zu stellen, aber da wir nur zwei Mal dran sind, im Gegensatz zum Rechtsausschuss, wo das ganz anders abläuft, muss ich mich auf das eigentliche Thema beschränken und möchte noch zwei Fragen an Herrn Henn vom Netzwerk Steuergerechtigkeit stellen.

Die erste Frage: Die Umsetzung der Lizenzschranke im vorliegenden Gesetzentwurf orientiert sich am sogenannten OECD-Nexus-Ansatz. Danach ist die Einrichtung einer sogenannten Patent- oder

Lizenzbox, das heißt, die steuerliche Vorzugsbehandlung von Einnahmen aus der Überlassung von Lizenzen beziehungsweise anderweitigen Rechten, nicht generell unzulässig. Vielmehr ist sie dann erlaubt, wenn die Lizenzen überwiegend auf eigenen Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten des begünstigten Unternehmens beruhen. Der Nexus-Ansatz soll auf diese Weise neben der Eindämmung von aggressiver Steuervermeidung auch der Förderung von Forschung und Entwicklung dienen. Ist der OECD-Nexus-Ansatz ein geeignetes Instrument, um die damit verfolgten Ziele, einerseits Bekämpfung von Steuervermeidung, andererseits Forschungsförderung zu erreichen?

Die zweite Frage: Eine Voraussetzung, damit die vorgesehene Lizenzschranke greift, ist, dass die Lizenzzahlungen zwischen nahestehenden Personen vorliegen müssen. Die Lizenzschranke bezieht sich damit nur auf Zahlungen zwischen verbundenen Unternehmen beziehungsweise Konzerngesellschaften. Wie beurteilen Sie die Beschränkung auf Zahlungen zwischen nahestehenden Personen?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Die Fragen gingen beide an Herrn Henn oder? Herr Henn, bitte.

Sv **Markus Henn** (Netzwerk Steuergerechtigkeit): Vielen Dank für die Fragen. Als Netzwerk Steuergerechtigkeit hatten wir uns auch schon während des BEPS-Prozesses vehement gegen eine Anerkennung von Patentboxen ausgesprochen, wie sie jetzt mit OECD/G20-Beschluss vorliegt. Wir hatten auch in einem offenen Brief an Herrn Dr. Schäuble unsere Bedenken formuliert, aber wir sind damit leider nicht durchgedrungen. Unsere Argumente halten wir nach wie vor für stichhaltig. Wir halten eine Patentbox für eine schlechte Forschungsförderung. Wir denken, es gibt bessere Mittel, die weniger überschießend sind und nicht so viele Vorteile, auch zeitlich unbegrenzt, an die Unternehmen für diese Forschung geben. Wir glauben auch, dass der damit einhergehende Steuerausfall nicht im Allgemeininteresse ist. Für Großbritannien gab es 2010 eine Schätzung von der Regierung, dass 1,1 Milliarden Pfund jährlich an Steuerausfällen durch die britische Box generiert würden, die dann eingeführt worden ist. Das sind Steuer-



ausfälle, die wir sehr kritisch sehen. Vor allem auch deswegen, weil dadurch die Einheit der Unternehmensbesteuerung zerstört wird. Es gibt dann keine richtige Unternehmenssteuer mehr, die einheitlich auf einen bestimmten Gewinn angewendet wird, sondern es wird immer mehr an Unternehmenssteuern abgebaut. Diese Gesamtentwicklung, die dabei zu erkennen ist, also der gesamte Abbau der Unternehmenssteuer, sehen wir auch sehr kritisch. Wir halten auch diesen Kompromiss beim BEPS-Projekt für ein Einfallstor, die Unternehmenssteuern weiterhin insgesamt abzubauen. Auch über die weitere Verbreitung, die durch den Beschluss des Nexus-Ansatzes jetzt möglich wird, sind wir sehr alarmiert. Denn das ist wirklich eine ganze falsche Entwicklung, was nicht der OECD oder der deutschen Regierung anzulasten ist, aber trotzdem dem internationalen Beschluss.

Die Patentbox haben wir auch aus dem Grund abgelehnt, dass wir sie für sehr schwer umsetzbar halten. Auch die heutige Anhörung hat mich da bestätigt. Da schließe ich mich auch zum Beispiel Herrn Thumbs an, wenn ich höre, wie schwer es ist, das zu ermitteln. Das halte ich durchaus für glaubhaft. Ich denke, dass das ein Problem darstellt und dass auch die OECD das erkannt hat. Wenn ich mir anschau, wie das im Beschluss formuliert ist, dann ist es schon sehr schwer zu verstehen, was am Ende dabei heraus kommen soll. Zum Beispiel wird gesagt, dass die Forschung meistens gar nicht nach Rechten getrennt wird, sondern dass es überhaupt nur nach dem Produktland möglich ist. Da hat man diesen Product Space Approach, wie das hier heißt. Da frage ich mich aber, wie das jetzt mit dem deutschen Ansatz, der eigentlich nur auf Rechten basiert, überhaupt zusammenpassen soll. Da sind so viele praktische Probleme enthalten, beispielsweise in der Zuordnung der Anteile der Ausgaben und der Gewinne. Wir denken, dass der Ansatz leider sehr schwer umzusetzen sein wird. Deswegen hatten wir uns dagegen ausgesprochen und auch gesagt, dass ist einfach der falsche Weg.

Was wäre jetzt die Lösung aus unserer Sicht? Die Lösung wäre natürlich entweder ganz konkret hier die Streichung von § 4j Absatz 1 Satz 4 EStG, und damit solche Regime gar nicht anzuerkennen. Dann würden alle Forschungsausgaben natürlich de facto auf das deutsche Steuerniveau oder die 25 Prozent

hinaufgeschleust. Das würde bedeuten, dass man dort wirklich sagt, wir setzen das deutsche Steuerniveau durch. Dagegen wurde eingewandt, dass das so einfach nicht geht, weil die EU sowieso 21 Prozent hat. Aber warum denn nicht? Es ist eine Art Anrechnungsverfahren. Damit hätten wir wirklich wieder mal eine substanzielle Sicherung von Unternehmenssteuern nach deutscher Vorstellung, wie hoch Unternehmenssteuern sein sollen. Das ist eben dieses Anrechnungsverfahren. Das wäre die eine sinnvolle Lösung.

Die andere Lösung wäre, die wir zumindest langfristig vertreten, eine Abkehr von den ganzen Diskussionen, die hier geführt werden, hin zu einer Gesamtkonzernsteuer, also dem, was in der EU unter dem Titel „gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage“ diskutiert wird. Damit kommt man weg von diesen ganzen Detaildebatten und auch den Ermittlungen, die auch zum Teil die Unternehmen treffen, wie ich gesagt habe, und was nur die Wirtschaftsprüfer und Steuerprüfer in ihrem Geschäft fördert. Stattdessen machen wir eine Gesamtkonzernbesteuerung mit Aufteilung durch eine Formel. Das würde uns sehr viele dieser Probleme ersparen, die wir diskutieren. Es muss eine gut ausgestaltete Gesamtkonzernsteuer sein, die nicht wieder einige der Elemente enthält, wie sie gerade auf EU-Ebene vorgeschlagen werden. Das wäre unser Hauptvorschlag.

Dann komme ich kurz noch zu der zweiten Frage, in der die nahestehenden Unternehmen angesprochen wurden. Wir denken, es wäre auch in der Hinsicht eine Vereinfachung, wenn wir einfach alle Zahlungen berücksichtigen, weil es dann nicht mehr so schwer zu ermitteln ist, was genau vielleicht an Missbrauch stattfinden kann, wo sind die nahestehenden Personen, wo sind Umgehungen von Unternehmen möglich. Das wäre also eine Möglichkeit, das auch noch zu unterbinden. Allerdings erkennen wir schon an, dass das Hauptziel natürlich sein muss, die Konstruktionen zu treffen, die innerhalb der Unternehmen stattfinden. Denn wir gehen auch nicht davon aus, dass die Zahlungen an echte Drittunternehmen nach üblichen Marktbedingungen wirklich missbräuchlich stattfinden können oder dort etwas passiert. Allerdings wäre eben auch da die Frage, ob wir nicht insgesamt die Unternehmensbesteuerung im Lizenz-



bereich einfach auf ein höheres Niveau heben wollen. Dann wäre es auch egal, ob es sich um verbundene Dritte handelt oder nicht. Das wäre auch wieder ein Punkt, wo wir sagen, man könnte damit die Unternehmenssteuern sichern, was jahrzehntelang in der Form aus unserer Sicht nicht so stark geschehen ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank.
Nächster Fragesteller für die Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN ist Herr Dr. Gambke.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Vielen Dank. Meine Frage geht sowohl an Herrn Falk als auch an Herrn Prof. Reimer. Bevor ich die Frage stelle, wollte ich noch zwei Bemerkungen vorab machen. Frau Vorsitzende, wir sind nicht informiert worden, dass wir heute auch über geringwertige Güter (GWG) reden. Ich hätte mir gewünscht, dass wir nach der Vordiskussion, die wir gehabt haben, und auch nach der mich etwas irritierenden Äußerung von Herrn Gewinnus vom DIHK, der nur die fiskalische, aber nicht die Bürokratie, die dahinter steht, angesprochen hat, mit dem Thema ernsthafte umgehen und das auch mit Vorbereitung machen können.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Ich habe das heute Morgen schon im Ausschuss angemerkt. Das ist uns bei der letzten Anhörung auch so passiert. Wir werden im Obleutegespräch darüber reden.

Abg. **Dr. Thomas Gambke** (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN): Die zweite Vorbemerkung habe ich zu Herrn Welling. Sie haben die sechs Milliarden Überschuss angesprochen. Aber Sie wissen genau wie ich, dass es nicht um diese sechs Milliarden geht, sondern dass es um die verbundenen Unternehmen geht, und wir darüber keine wirklich substantziellen Darstellungen haben. Es geht uns um Wettbewerb, nicht um die materiellen Dinge.

Meine Frage geht deshalb noch mal an Herrn Falk und Herrn Prof. Reimer im Hinblick auf die kritischen Bemerkungen, die wir auch gehört haben, auch hinsichtlich des Steuersatzes von 25 Prozent versus 15 Prozent. Wie bewerten Sie die Umsetzbarkeit dessen, was wir hier zur Diskussion vor-

liegen haben, nicht nur in Hinblick auf den Prozentsatz, sondern auch auf die vorgetragenen Bemerkungen? Werden wir mit diesem Gesetzesentwurf etwas eindämmen können? Von der Zielsetzung waren auch die großen Kritiker überzeugt. Ich hätte mir deshalb gewünscht, dass von diesen auch einmal ein guter Vorschlag kommt.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Falk, bitte.

Sv **Torsten Falk** (Hessisches Ministerium der Finanzen): Vielen Dank, Frau Vorsitzende. Was die 25-Prozentgrenze der Niedrigbesteuerung angeht, möchte ich darauf hinweisen, dass der Gesetzesentwurf die geltende deutsche Rechtslage wiedergibt. Im Außensteuergesetz (AStG) ist nämlich die Niedrigbesteuerung geregelt und dort heißt es 25 Prozent. Wir aus Hessen hätten bei unseren Überlegungen keine Prozentzahl genannt, sondern hätten einfach auf das AStG verwiesen. Das zeigt nach meiner Auffassung eigentlich, dass die Diskussion über die 25 Prozent im Rahmen dieses Gesetzgebungsverfahrens der falsche Ort ist.

Man kann sich durchaus im Rahmen einer Reform der Hinzurechnungsbesteuerung über die 25-Prozentgrenze unterhalten. Das halte ich sogar für notwendig oder das müsste eigentlich geschehen, da ich dort auch den Konflikt sehe. Die 25 Prozent werden nämlich mit der Gesamtbelastung von Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer begründet. Insofern müssen Sie, Herr Welling, dann auch noch das Gewerbesteuergesetz zitieren, wenn Sie auf den Steuersatz hinweisen. Wir haben da eine Gesamtbelastung von 30 Prozent, und die Gewerbesteuer ist dabei je nach Hebesatz und Hinzurechnungen manchmal sogar der größere Anteil an der Gesamtsteuerbelastung. Auf der anderen Seite wird dann im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung von Ihnen kritisiert, warum die Gewerbesteuer nicht angerechnet wird. Das ist aber ein Problem, das mit der Lizenzschranke nichts zu tun hat, sondern das ist ein grundsätzliches Problem. Dort stimme ich Ihnen sogar zu, dass man das diskutieren muss, aber dann bitte im Rahmen des BEPS-Umsetzungspunkts „Reform der Hinzurechnungsbesteuerung“ und dann nicht in diesem Gesetzgebungsverfahren. So würde ich die Prozentgrenze beurteilen.



Was die Anwendbarkeit des Gesetzesentwurfes angeht, glaube ich, dass es natürlich kompliziert ist. Aber das ist so, weil eben der Nexus-Ansatz, auf den sich die OECD geeinigt hat, kompliziert ist. Mir war von Anfang an nicht klar, wie die Länder eigentlich dieses Konstrukt überprüfen sollen, oder wie man genau feststellen soll, wie hoch der Anteil der Eigenforschung ist, wie viel darf ich dann an Fremdforschung zur 130-Prozentgrenze noch hinzufügen. Also, das Gesetz ist kompliziert, weil die OECD-Einigung kompliziert ist. Wir kommen einfach nicht umhin, diese Kompliziertheit dann gegebenenfalls in das nationale Gesetz zu übernehmen.

Allerdings waren mir manche Argumente hier nicht so ganz verständlich. Man weiß doch, wie in Europa die Patentboxsysteme aussehen, und man weiß auch, wie hoch der Steuersatz ist. In den Niederlanden sind es fünf Prozent, und dann kann ich es relativ einfach in diese Formel einsetzen.

Insofern sehe ich die administrativen Probleme etwas gelassener. Es ist natürlich für die Unternehmen extrem schwer, das ist mir durchaus bewusst. Mir ist auch klar, dass der Nexus-Ansatz von der Überlegung ausgeht, dass ein einsamer Forscher in seiner Garage steht und dann die erste Pille noch bei sich selbst einwirft. Ich gebe Ihnen Recht, Herr Thumbs, dass die Welt komplizierter ist und natürlich heute auf der Arbeitsteilung beruht. Aber das können wir nicht mit diesem Gesetz ändern, wenn wir uns auf den Nexus-Ansatz beziehen, sondern da muss man dann eine Stufe vorher anfragen, ob der Nexus-Ansatz wirklich so realitätskonform ist. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Prof. Dr. Reimer, bitte.

Sv **Prof. Dr. Ekkehart Reimer** (Universität Heidelberg): Herzlichen Dank, Herr Dr. Gambke. Ich habe vier ganz kurze Punkte, die das erbetene Resümee jetzt mit zwei, drei kleinen Detailbemerkungen verbindet.

Der erste Punkt ist noch mal global. Es ist in der Anhörung sehr deutlich geworden, dass wir im

Grunde zwei konkurrierende Ziele haben, denen sich der neue § 4j EStG stellt, die aber nicht deckungsgleich sind. Das eine ist, die privaten Gestaltungen abzuwehren, die missbräuchlich sind. Das zweite ist, den staatlichen Steuerwettbewerb so einzudämmen, dass nach Möglichkeit den OECD-Bemühungen, die sich im Nexus-Ansatz niederschlagen, unilateral noch mal ein bisschen zusätzlicher Schub gegeben wird. Der heutige Text des § 4j EStG ist auf das zweite Ziel hin optimiert. Es geht also nicht primär um die Abwehr von missbräuchlichen privaten Steuergestaltungen.

Das bringt mich zu meinem ersten Punkt. Deutschland ist und bleibt eingebunden in eine europäische Verpflichtung, dass in keinem Einzelfall ein Steuerpflichtiger nachteilig behandelt wird, nur weil er seine Lizenzgebühren nicht an einen inländischen Empfänger, sondern an einen EU-ausländischen Empfänger zahlt. Ungeachtet der insgesamt heute festgestellten Vereinbarkeit dieses § 4j EStG mit Unionsrecht und den Vorgaben der OECD ist jedenfalls in einem sehr konkreten Fall immer noch ein Problem mit den Grundfreiheiten im heutigen Entwurf. Das Problem stellt sich dann, wenn wir einen EU-Zielstaat haben, in den die Lizenzgebühren abfließen und der im Prinzip gegen den Nexus-Approach verstößt, weil er ein privilegiertes System anbietet, das nicht beschränkt ist auf Fälle einer substantiellen Geschäftstätigkeit, sondern das sozusagen Breitenwirkung mit seinen Privilegien hat. Unser konkreter Steuerpflichtiger hat aber in dem konkreten Zielstaat eine echte Forschungs- und Entwicklungstätigkeit. Dann wäre nach der Rechtsprechung des EuGH zu Cadbury-Schweppes dieser Steuerpflichtige nicht mit der Lizenzschranke zu belegen, weil es in seinem Fall keine künstliche Gestaltung ist, sondern eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Der § 4j EStG knüpft aber globaler an den bösen Zielstaat an. Er ignoriert diesen Einzelnen und sagt: „Zielstaat, du fragst nicht nach der substantiellen Geschäftstätigkeit“, und dann bestraft man den deutschen Steuerpflichtigen, der alles richtig gemacht hat. Das ist ein Problem, das ich auch jetzt nach der Anhörung noch in dem bestehenden Entwurf sehe. Ich meine, an diesem Detail lohnt sich noch mal die Nacharbeit.



Der zweite Punkt betrifft das, was Herr Falk angesprochen hat, und dem würde ich voll zustimmen. Es ist richtig, dass der § 4j EStG sich am AStG orientiert. Das betrifft den Prozentsatz, der dort verwendet wird, wobei meine persönliche Präferenz auch eine Absenkung wäre, damit wir keine Konflikte mit den deutschen Gemeinden haben, die ein Gewerbesteuerhebesatz von nur 200 oder 250 haben. Bei diesen Gemeinden ist, wenn man addiert, das Niveau unter 25 Prozent, selbst dann, wenn man den Solidaritätszuschlag einberechnet. Nun kann man sagen, das ist kein Präferenzregime, weil dann sozusagen in der ganzen Gemeinde dieser niedrige Hebesatz gilt. Aber das ist sehr fraglich. Ich weise nur auf den kommunalen Finanzausgleich, die Abundanzumlage in vielen Flächenländern hin. Es wird schon vieles von den Vorteilen, die eine Gemeinde mit einem vergleichsweise niedrigen Gewerbesteuerhebesatz für sich erzielt, eben doch wieder ausgeglichen, und macht eben die ganze Sache beihilfenverdächtig bei uns. Wenn Sie das vermeiden wollen, was Sie mit Sicherheit wollen, schon mit Blick auf die deutschen Kommunen, dann sind die 25 Prozent ein wenig zu hoch. Ich würde empfehlen 22 Prozent oder 15 Prozent. Das ist aber eine politische Entscheidung.

Der dritte Punkt ist auch die Anknüpfung an Herrn Falk mit der Frage, ob wir mit diesem Begriff „substanzuelle Geschäftstätigkeit“ gut arbeiten können. Da ist die kurze Antwort „ja“, aber er passt nicht zu § 8 Absatz 2 AStG. Da verwendet der Gesetzgeber einen anderen Wortlaut, nämlich „tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit“. Diese beiden Ausdrücke sollten aber auf jeden Fall übereinstimmen, damit man hier wie dort die gleichen Maßstäbe hat.

Das Vierte ist, nur noch mal als kleiner Merkposten, der „Treaty Override“. Es wäre richtig und wichtig, auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, dass man, wenn man eine solche Lizenzschranke einführt, in allen künftigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)-Verhandlungen darauf achtet, dass der andere Vertragsstaat das auch weiß, und dass insoweit das verletzte Diskriminierungsverbot aus dem Artikel 24 Absatz 4 OECD-Musterabkommen auch suspendiert wird. Diese Offenheit sollte Deutschland deswegen an den Tag legen, damit sein Wort im DBA-Bereich auch Gewicht behält.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Güntzler und Herr Binding haben noch eine kurze Frage. Also, wenn es wirklich kurz ist und die Antwort auch kurz ist, dann können wir das noch machen. Herr Güntzler für die CDU/CSU-Fraktion, bitte.

Abg. **Fritz Güntzler** (CDU/CSU): Ich verzichte vielleicht auf meine Vorbemerkung gegenüber Herrn Dr. Gambke. Ich will nur darauf hinweisen, dass Herr Gewinnus auch zum Bürokratieabbau etwas gesagt hat. So fair sollte man mit den Sachverständigen schon umgehen. Wenn Sie mehr als einen Tag brauchen, um sich auf die umfangreichen Regelungen der GWG vorzubereiten, dann müssen wir dafür eine Lösung finden.

Ich würde Herrn Pross gerne noch mal ganz konkret fragen. Sie haben den Inhalt der Übergangsregelung noch mal geschildert, und wenn ich Sie richtig verstanden habe, betrifft das Altfälle. Neufälle kommen gar nicht in das Präferenzregime rein, wenn es nicht dem entsprechenden Ansatz entspricht, auch bezogen auf das Wirtschaftsgut, so haben Sie ausgeführt. Dann stellt sich natürlich die Frage, ob wir dann eigentlich noch eine nationale Regelung brauchen, wenn es wirklich nur ein beschränkter Fall ist. Denn das Erhebungsvolumen wird mit 100 Millionen Euro für die nächsten Jahre gesehen. Da kann man auf die Idee kommen, warum wir das Ganze überhaupt machen. Meine Frage ist in dem Zusammenhang, wie es im Ausland gesehen wird, wenn man eine Übergangsregelung macht, und die jetzt durch eine nationale Regelung sozusagen konterkariert.

Die zweite Frage wäre an Herrn Dr. van Lishaut. Ich würde Ihnen die Chance geben, zu den Sanierungsgeschichten noch etwas zu sagen, da Nordrhein-Westfalen den Vorschlag gemacht hat. Es sind einige Punkte angesprochen worden. Vielleicht können Sie noch in der gebotenen Kürze, die die Vorsitzende angesprochen hat, etwas dazu sagen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Pross, bitte.

Sv **Achim Pross** (OECD): Erstens, der Nexus-Approach, den wir hier machen, ist eine Box um



die Box. Es klingt manchmal so, als müsste man das jetzt machen, weil die OECD sich darauf geeinigt hat. Da müssen wir uns im Klaren sein, dass das keine steuerpolitische Empfehlung ist, sondern der Nexus-Approach ist die Box um die Box, größer bitte nicht. Ob Sie das da drin machen, entscheiden Sie selbst.

Zu Ihrer Frage kann ich ganz konkret antworten, dass es Beschränkungen gibt, die wir jetzt auch schon überprüfen. Der Nexus-Ansatz ist nicht einfach. Deswegen haben wir ein Überprüfungsremium, in dem alle Staaten vertreten sind und überprüfen, ob das auch konform ist. Dabei wird auch auf die Einhaltung der 2016-Zeitschiene geachtet.

Trotzdem gilt als flankierende Maßnahme auch weiter, dass all das, was man international verabredet hat, auch umgesetzt wird. Wir haben keine Garantie, dass in Europa oder darüber hinaus die Leute auch zu ihrem Wort stehen. In diesem Bereich würden wir die Zielrichtung als sinnvoll ansehen.

Wir würden aber Bedenken anmelden, ob es nötig ist, auf diese Übergangsregelung zu verzichten, die legitim und Teil des Kompromisses ist, den man international gemacht hat, und die durch die Einschränkung und Beschränkung auf die Altfälle auch nicht so groß ist. Denn, so wie Sie richtig sagen, könnte man im Ausland natürlich durchaus denken, dass damit gegen etwas vorgegangen wird, was wir ja verhandelt haben. Das beschränkt nicht die rechtlichen Möglichkeiten Deutschlands, das natürlich zu tun. Das ist eine politische Verabredung. Aber diese Frage stellt sich durchaus und die wird sich dann in anderen Hauptstädten auch stellen.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Dr. van Lishaut, bitte.

Sv **Dr. Ingo van Lishaut** (Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen): Vielen Dank, Herr Güntzler, für die Frage zu dem Thema „Sanierungsgewinne“. Also uns treibt dieses Thema auch des-

halb sehr um, weil wir diese Fälle hautnah in den Länderfinanzverwaltungen erleben. Deswegen bin ich sehr froh, dass wir hierzu einen Gesetzesvorschlag über den Bundesrat gemacht haben. Wir stehen in Diskussionen mit dem Bund und glauben, dass wir eine Lösung finden, die nah an dem Sanierungserlass ist, und die nicht mit diesem Alles-oder-nichts-Prinzip arbeiten muss, was wir momentan hier drin haben. Herr Dr. Niering hat auch die Vorteile aufgezählt, wenn man es im Gesetz geregelt hat, dass man nicht mit jeder einzelnen Gemeinde reden muss.

Eine Schwierigkeit wird noch mal sein, dass wir das hinreichend gestaltungssicher machen. Es gibt schon Fälle, wo man nach einer absichtlichen Unterkapitalisierung in einer Insolvenz ist, und da kann es zum Beispiel sein, dass eine schlichte Befreiung über das Ziel hinausschießen würde.

Ich hoffe, dass es nun vorangeht, auch in diesem Gesetzgebungsverfahren. In den schriftlichen Stellungnahmen ist viel zum Thema „Beihilfe“ gesagt worden. Das ist ein wichtiger Punkt, den ich jetzt nicht wiederholen muss. Aber ich hoffe, dass es jetzt noch voran geht. Das ist für die Unternehmen sehr wichtig. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Herr Binding für die SPD-Fraktion.

Abg. **Lothar Binding (Heidelberg)** (SPD): Schade, dass wir viele Sachverständige nur einmal fragen können. Für mich war die Anhörung wirklich zu kurz. Ich bin froh, dass Herr Güntzler gerade noch zwei Fragen gestellt hat, die ich auch gehabt hätte. Deshalb stelle ich nur noch eine Frage.

Ich habe eine Frage an Herrn Falk zum Kontext der unentgeltlichen Übertragung von Betriebs- oder Mitunternehmeranteilen auf eine Körperschaft oder Personenvereinigung im Sinne von § 1 Absatz 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Halten Sie diesbezüglich eine klarstellende Regelung im § 34a Abs. 6 EStG für notwendig?

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Herr Falk, bitte.



Sr **Torsten Falk** (Hessisches Ministerium der Finanzen): Vielen Dank. Aus Verwaltungssicht ist die Meinung hierzu eindeutig. Es ist die Nachversteuerung durchzuführen. Eine Gesetzesklarstellung würde insofern an der Verwaltungsauffassung nichts ändern. Da aber Herr Thumbs eine Verwaltungsauffassung nur als reinen Kommentar bezeichnet, würde durch eine Gesetzesänderung insofern für den Rechtsanwender Klarheit geschaffen werden, und damit gegebenenfalls auch Mehrarbeit für Unternehmen, Richter und die Finanzverwaltung vermieden werden. Vielen Dank.

Vorsitzende **Ingrid Arndt-Brauer**: Vielen Dank. Das war ein schönes Schlusswort. Ich bedanke mich ganz herzlich bei allen, die bei dieser Anhörung mitgemacht haben. Es war vielleicht auch nicht

einfach, immer allem zu folgen. Letzte Woche hatten wir die Maut-Anhörung, die war deutlich kurzweiliger. Dafür war diese Anhörung sicherlich inhaltlich wichtiger. Alles Gute und guten Heimweg. Falls Sie noch in Berlin bleiben, wünsche ich Ihnen noch einen schönen Aufenthalt. Bis zum nächsten Mal, Tschüss.

Schluss der Sitzung: 16:06 Uhr

Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende

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 Gesetzentwurfs 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



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Bundessteuerberaterkammer, KdöR, Postfach 02 88 55, 10131 Berlin

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

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Unser Zeichen: Me/Ze
Tel.: +49 30 240087-49
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

E-Mail: Ingrid.Arndt-Brauer@bundestag.de

22. März 2017

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BT-Drs. 18/11233)

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

für die Einladung zu der öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit zur Stellungnahme bedanken wir uns.

Wir befürworten das Bestreben, Anti-BEPS-Maßnahmen zügig umzusetzen. Gleichwohl sollte im Sinne eines funktionierenden Binnenmarktes, eine einheitliche und gemeinsame Lösung angestrebt werden. Gewinnverlagerungen und -kürzungen entstehen durch nicht aufeinander abgestimmte Steuersysteme. Die Bundessteuerberaterkammer regt daher an, die vorgeschlagene Regelung zurückzustellen und den Austausch auf EU-Ebene voranzutreiben, um eine zukunftsorientierte Regelung im EU-Binnenmarkt zu erarbeiten.

Der Bezug auf den Nexus-Ansatz ist zu begrüßen. Im Hinblick auf den (schädlichen) Steuerwettbewerb besteht allerdings die Gefahr der Beeinträchtigung des Wettbewerbs. Deutschland würde mit der vorgeschlagenen Regelung als Forschungsstandort unattraktiver.

In unserer beigefügten Stellungnahme gehen wir auch auf die vom Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf geäußerte Prüfbitte für eine gesetzliche Regelung zur Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen ein. Eine gesetzliche Regelung dazu hat die Bundessteuerberaterkammer bereits seit Jahren gefordert, um die herrschende Rechtsunsicherheit zu beseitigen und insbesondere auch einen Gleichlauf im Bereich der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer herbeizuführen. Wir würden es daher sehr begrüßen, wenn dieses Anliegen im laufenden Gesetzgebungsverfahren mit verwirklicht würde.

Unsere Ausführungen im Einzelnen finden Sie anliegend beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen

i. V. Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Madeleine Menzel
Referentin

Anlage



Anlage

Stellungnahme
der Bundessteuerberaterkammer
zum
Gesetzentwurf der Bundesregierung gegen
schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang
mit Rechteüberlassungen
(BT-Drs. 18/11233)

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-61
Telefax: 030 24 00 87-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

22. März 2017

1. Zweck der Regelung

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf sollen die Empfehlungen des Abschlussberichtes zu Aktionspunkt 5 umgesetzt werden. Deutschland kommt insoweit seinen internationalen Verpflichtungen nach. Der BEPS-Abschlussbericht sieht die Abschaffung oder Umstrukturierungen von als schädlich eingestuften Lizenzboxregelungen bis zum 30. Juni 2021 vor. Eine von Deutschland initiierte und mitgetragene Idee (vgl. Pressemitteilung des BMF vom 11. November 2014) sollte nun nicht durch eine einseitige nationale Abwehrmaßnahme unterlaufen werden. Der Gesetzentwurf richtet sich gegen eben jene Übergangsregelung der Nutzung von Präferenzregimes und steht damit im Widerspruch zum Konsens des BEPS-Abschlussberichtes, da keine Einigung zur Einführung einer Abzugsbeschränkung getroffen wurde. Daher regt die Bundessteuerberaterkammer an, dass der vorliegende Entwurf zurückgestellt wird, bis die Frist für die betroffenen Mitgliedstaaten ausläuft oder ein Konsens auf europäischer Ebene gefunden wurde.

Darüber hinaus enthält die geplante Regelung unbestimmte Rechtsbegriffe, die im deutschen EStG noch nicht hinreichend bekannt ist. Die im Gesetzentwurf enthaltenen Regelungen sind u. E. unzureichend und unbestimmt und bedürfen erst der Auslegung. Dadurch entsteht eine für den Steuerpflichtigen bedenkliche Rechtsunsicherheit.

Sollte dennoch an der vorgeschlagenen Regelung festgehalten werden, regen wir an, den Entwurf des neuen § 4j EStG-E gründlich zu überdenken und bestimmter auszugestalten.

2. Vereinbarkeit auf nationaler Ebene

Eingriff in das objektive Nettoprinzip

Das objektive Nettoprinzip gebietet die uneingeschränkte Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen. Mit der Anknüpfung an das niedrigbesteuernde Präferenzregime des Zahlungsempfängers und der daraus resultierenden Abzugsbeschränkung für Aufwendungen, stellt die geplante Regelung einen Eingriff in das objektive Nettoprinzip dar. Dieser Ansatz würde dazu führen, dass die Besteuerung nicht mehr an die Leistungsfähigkeit der einzelnen Person anknüpft, welches in verfassungsrechtlicher Hinsicht problematisch sein könnte.

Systematik § 50a

Der Wortlaut des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten ...“ greift die Formulierung des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auf. In der Folge werden die bestehenden Anwendungs- und Auslegungsfragen auch in die Neuregelung implementiert. Unserem Vernehmen nach bestehen in der Praxis bereits Unsicherheiten, welche Einkünfte erfasst sind (beispielsweise die Problematik der „Überlassung von Software“). Um für die nötige Rechtssicherheit zu sorgen, sollte das geplante BMF-Schreiben zu § 50a EStG zügig umgesetzt oder eine gesetzliche Definition in Betracht gezogen werden.

Generelles Treaty-Override

Der Wortlaut des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ installiert im EStG einen weiteren Treaty-Override. Diese sind zwar nach der Entscheidung des BVerfG verfassungsrechtlich zulässig, laufen aber dem Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen zuwider

3. Vereinbarkeit mit der EU und völkerrechtlichen Verträgen

Auch hinsichtlich der internationalen Einordnung dieser Regelungen gibt es Bedenken. So werden nach Ansicht der Bundessteuerberaterkammer auch Fälle erfasst, die das deutsche Steuersubstrat nicht gefährden. Sofern ein Unternehmen in Land A sein IP Nexus-konform entwickelt und dafür Lizenzzahlungen erhält, greift der Ausgabenabzug gem. § 4j EStG-E eines in Deutschland ansässigen Lizenzschuldners nicht. Wenn nun das Unternehmen aus Land A sein IP an ein Unternehmen, welches in einem Land B mit Niedrigbesteuerung und Präferenzregime ansässig ist, auslagert, kommt es in der Folge zu einer Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach § 4j EStG-E, nur weil der Lizenzschuldner, das in Deutschland ansässige Unternehmen, eben jene Lizenz hält. Hierbei wird deutlich, dass die geplante Neuregelung lediglich der Missbilligung eines ausländischen Präferenzregimes und der Durchsetzung des deutschen Steuerniveaus dient.

Sofern die vorgeschlagene Regelung auf den Gehalt des ausländischen Präferenzregimes abzielt, ist nicht auszuschließen, dass darin eine Verletzung der im AEUV geregelten Niederlassungs- und Dienstleistungsfreiheit liegen könnte. Dabei ist fraglich, ob die Einschränkung mittels der Rechtsprechung zu rein künstlichen Gestaltungen (EuGH-Rechtsprechung zu „Cadbury Schweppes“) gerechtfertigt werden kann.

Die selektive Anwendung der im BEPS-Bericht verankerten Kriterien zum Nexus-Ansatz führt im Binnenmarkt zu unterschiedlichen Ausgestaltungen der Mitgliedstaaten hinsichtlich Umfang und Methode der Ermittlung sowie Art der Begünstigung. Dies führt, zumindest im EU-Raum, zu mangelnder Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen. Daher plädiert die Bundessteuerberaterkammer für eine auf EU-Ebene abgestimmte Umsetzung der Maßnahmen des BEPS-Berichtes zu Aktionspunkt 5.

Im Zusammenspiel mit der Hinzurechnungsbesteuerung kann es zudem zu einer nicht gerechtfertigten Doppelbesteuerung kommen. Mit Abschluss des Berichts zu Aktionspunkt 5 hat Deutschland jedoch in der Mitwirkung bei den Arbeiten zum BEPS-Projekt, im Konsens mit allen beteiligten Staaten, festgestellt, dass keine unbeabsichtigte Doppelbesteuerung entstehen soll.

4. Anmerkungen im Einzelnen

Aufwendungen für Rechteüberlassungen – § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E

Wie bereits bei der Systematik zu § 50a EStG dargestellt, enthält die geplante Neuregelung unbestimmte Rechtsbegriffe, die der zusätzlichen Auslegung bedürfen. In § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E sind die Begriffe „Regelbesteuerung“ und „Präferenzregime“ enthalten. Es ist weiterhin unklar, wie der Begriff „Regelbesteuerung“ anzuwenden ist. Wir regen an, eine klare Abgrenzung zu schaffen, damit deutlich wird, dass die Neuregelung auf steuerliche Begünstigung für Lizenzzahlungen abzielt.

Damit würde dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz im Mindestmaß Rechnung getragen.

Ausnahme bei Nexus-Ansatz

Die Rückausnahme in § 4j Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG-E sollte u. E. klarer gefasst werden, um eine größere Übereinstimmung mit dem OECD-Abschlussbericht zu erzielen und Zweifelsfragen zu verringern.

Die vorgesehene Gesetzesregelung geht über die Abzugsbeschränkung des BEPS-Berichtes hinaus, weil der Abschlussbericht auch bei in geringem Umfang durchgeführter Forschung eine Steuerbegünstigung gewährt, wohingegen der Gesetzesvorschlag eine solche Begünstigung nicht akzeptieren würde.

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

Der in den Absätzen 2 und 3 des § 4j EStG-E verankerte Schwellenwert, als Indiz für eine Niedrigbesteuerung i. H. v. 25 %, wird nicht erst seit dem Referentenentwurf zu der Neuregelung diskutiert. Schon der nationale Körperschaftsteuersatz und der Quellensteuereinbehalt nach § 50a EStG belaufen sich auf 15 %. Ebenso erfolgt eine Quellensteuerreduzierung für Lizenzzahlungen auf 0 % in einer Vielzahl von Deutschland abgeschlossenen DBA. Daher ist es nicht ersichtlich, warum bereits ein Steuersatz von 25 % zu einer Niedrigbesteuerung führen soll. Wir regen daher an, die nationalen Regelungen in einen Gleichlauf zu bringen und den Schwellenwert auf 15 % anzupassen und gleichlautend in § 4j Abs. 3 Satz 2 in Zähler und Nenner einzufügen.

Nichtanwendung bei Berücksichtigung im Hinzurechnungsbetrag

Die Einfügung in § 4j Abs. 1 Satz 7 EStG-E, dass die Neuregelung nicht greift, sofern die Einnahmen beim Zahlungsempfänger dem Hinzurechnungsbetrag nach § 10 Abs. 1 Satz 1 AStG unterliegen, begrüßt die Bundessteuerberaterkammer. Diese Änderung erleichtert den Steuerpflichtigen die Anwendung hinsichtlich des Nebeneinanders beider Normen.

Die vom Bundesrat vorgeschlagene Einbeziehung des OECD Berichts begrüßen wir grundsätzlich. Allerdings ist fraglich, ob dies dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz genügt, wenn die Auslegung nur unter Einbeziehung des unverbindlichen BEPS-Abschlussberichts möglich ist. Die im BEPS-Bericht verankerten Kriterien zum Nexus-Ansatz können im Binnenmarkt zu unterschiedlichen Ausgestaltungen der Mitgliedstaaten hinsichtlich Umfang und Methode der Ermittlung sowie Art der Begünstigung führen und folglich, zumindest im EU-Raum, zu mangelnder Rechtssicherheit bei den Steuerpflichtigen beitragen.

5. Gegenäußerung der Bundesregierung zu Ziff. 7 zu Art. 1 Nr. 4

Dass die Bundesregierung dem Vorschlag des Bundesrates, § 4j und § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E erstmals für Aufwendungen die nach dem 31. Dezember 2016 anzuwenden, nicht folgt, begrüßen wir und stimmen der Regierung in dieser Hinsicht zu.

Die Bundessteuerberaterkammer gibt dennoch zu bedenken, dass die Umsetzung der geplanten „Lizenzschranke“ gründlich überdacht werden und die im Konsens der OECD/G20 entwickelte Übergangsfrist für Präferenzregime nicht unterlaufen sollte.

Zum Vorschlag des Bundesrates für Artikel 1a und Artikel 1b: Änderung des Einkommensteuer- und des Gewerbesteuergesetzes (Bundesrats-Drucksache 59/17 – Beschluss)

Vorbemerkung

Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss GrS 1/15 vom 28. November 2016, DStR 2017, S. 305, festgestellt, dass der sog. Sanierungserlass der Finanzverwaltung vom 27. März 2003 gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Die nunmehrige Initiative des Bundesrates zur gesetzlichen Regelung einer Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne wird von der Bundessteuerberaterkammer ausdrücklich begrüßt und unterstützt. Eine solche gesetzliche Regelung hatten wir in der Vergangenheit wiederholt gefordert, da sie für Rechtssicherheit sorgt, insbesondere auch im Hinblick auf die Gewerbesteuer. Unter dem Aspekt der Rechtssicherheit ist ebenfalls zu begrüßen, dass vor Inkrafttreten der Neuregelung eine Notifizierung in Brüssel vorgesehen ist.

Anmerkungen im Einzelnen

- Verbindliche Auskünfte

Wie bereits im Sanierungserlass sind auch nach § 3a EStG-E die Sanierungsfähigkeit und Sanierungswürdigkeit des Unternehmens konstitutiv für die Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns. Dabei ist vorgesehen, dass die Steuerbefreiung auf Antrag erfolgt.

Das Antragserfordernis ist zu begrüßen, da der Steuerpflichtige den Vorteil der Steuerfreistellung des Sanierungsgewinns gegen den Wegfall sämtlicher vorhandener Verlustvorträge (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 EStG-E) abwägen muss. Bereits zum Zeitpunkt der Antragstellung sollte der Steuerpflichtige Rechtssicherheit darüber haben, dass Sanierungsfähigkeit und Sanierungsbedürftigkeit beim Unternehmen gegeben sind. Sollte erst nach Stellung des Antrages bzw. in der darauf folgenden Betriebsprüfung die Sanierungsfähigkeit und Sanierungsbedürftigkeit unter Umständen abgelehnt werden, würden sich die Folgen des Forderungserlasses nicht mehr rückwirkend beseitigen lassen.

Insofern wird wie auch in der derzeitigen Praxis im Zusammenhang mit dem Sanierungserlass der Steuerpflichtige eine verbindliche Auskunft über die Fragen der Sanierungsbedürftigkeit und Sanierungsfähigkeit benötigen. Hier wäre es zu begrüßen, wenn die Finanzverwaltung sich einer auskunftsfreudigen Praxis zuwenden könnte. Vorbild könnte hier das Umwandlungssteuergesetz sein, bei dem regelmäßig bezüglich des Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des Teilbetriebs eine verbindliche Auskunft eingeholt wird.

Zu berücksichtigen ist, dass in vielen Bundesländern Finanzverwaltungen bei Fragen der Gesetzessubsumption, die keine strittigen Rechtsfragen beinhalten, verbindliche Auskünfte aus formellen Gründen zurückweisen. Die Frage, wann Sanierungsfähigkeit und Sanierungsbedürftigkeit vorliegen, könnte ggf. in einem BMF-Schreiben einheitlich festgelegt werden.

- **Gesellschafterstellung**

In § 3a Abs.1 EStG-E wird verlangt, dass der Schuldenerlass aus betrieblichen Gründen erfolgen soll. Auch insofern orientiert sich der Gesetzestext an dem bisherigen Sanierungserlass und der herrschenden Rechtsprechung. Laut der Gesetzesbegründung (Drs. 59/17 – Beschluss, S. 15, 4. Absatz) sollen Sanierungsgewinne, die aus dem Gesellschaftsverhältnis heraus entstanden sind, ausgenommen werden. Es heißt dort wörtlich:

"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."

Dies kann u. E. nicht heißen, dass Forderungsverzichte durch Gesellschafter grundsätzlich nicht privilegierungsfähig sind. Das würde bedeuten, dass in der Folge der Rechtsprechung des Großen Senates des BFH (GrS 1/94, Beschluss vom 9. Juni 1997, BStBl. II 1998, S. 307) zu Gesellschafter-Forderungsverzichten nur solche Forderungsverzichte steuerneutral durchgeführt werden können, die sich auf werthaltige Forderungen beziehen. Im Sanierungsfall fehlt es jedoch typischerweise an der Werthaltigkeit der zugrunde liegenden Forderungen.

Wir regen daher eine Klarstellung, spätestens in einem BMF-Schreiben an, dass auch ein Forderungsverzicht durch Gesellschafter aus betrieblichen Gründen möglich und anzuerkennen ist, wenn gleichzeitig auch andere Gläubiger auf Forderungen gegenüber der Gesellschaft verzichten.

- **Wegfall von Verlusten**

Nach § 3a Abs. 2 EStG-E gehen bei Ausübung des Antrages zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums festgestellte Verlustvorträge unter und auch Verluste im Sanierungsjahr können zwar mit positiven Einkünften des Sanierungsjahres verrechnet werden, sie sind aber von einem Verlustvortrag ausgeschlossen.

Bei der vorliegenden Formulierung wird nach der dazu vom Bundesrat gegebenen Begründung im Interesse einer praktikablen Regelung in Kauf genommen, dass in Einzelfällen Verlustverrechnungsmöglichkeiten in einer den Sanierungsgewinn übersteigenden Höhe entfallen können.

Hiermit geht der Gesetzesvorschlag deutlich über den Sanierungserlass hinaus, nach dem vorhandenen Verluste lediglich „insoweit“ entfallen, wie sie bei Ausschöpfen aller ertragsteuerrechtliche Verlustverrechnungsmöglichkeiten genutzt werden. Ein Alles-Oder-Nichts-Prinzip gab es daher bislang nicht.

Für den Steuerpflichtigen stellt diese neue Regelung einen erheblichen Einschnitt dar. Übersteigen die Verlustvorträge einen Sanierungsgewinn deutlich, muss der Steuerpflichtige eine Entscheidung treffen zwischen der Freistellung des Sanierungsgewinnes und dem Wegfallen der Verlustvorträge. Dies kann eine Sanierung behindern oder im Einzelfall sogar scheitern lassen. Aus Sicht der Bundessteuerberaterkammer sollte der Gesetzentwurf daher an dieser Stelle noch einmal nachgebessert werden.

Prüfbitte des Bundesrates zu Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes: Steuerbegünstigung für Deutschkurse (BR-Drs. 59/17 – Beschluss))

Der Bundesrat bittet, im weiteren Gesetzgebungsverfahren eine Steuerbegünstigung für Deutschkurse einzuführen. Die Bundessteuerberaterkammer begrüßt Maßnahmen, die der Integration insbesondere von Flüchtlingen dienen, so auch das Angebot von Deutschkursen. Diese gewährleisten die soziale Integration und ermöglichen eine schnellere Eingliederung in den Arbeitsmarkt.

Die Bundessteuerberaterkammer lehnt jedoch seit langem eine Überfrachtung des Steuerrechts zur Verfolgung nicht steuerlicher Ziele ab. Diese sollten vielmehr in einem Gesetz außerhalb des Steuerrechts geregelt werden.

Insbesondere eine Aufnahme in den Katalog der steuerfreien Einnahmen gem. § 3 EStG halten wir für nicht zielführend, weil der Katalog des § 3 EStG auch bisher schon ein Sammelsurium von ganz unterschiedlichen Steuerbefreiungen enthält, die im Regelfall andere Ziele, etwa sozialer Art, fördern. Generell führt die Anwendung des § 3 EStG zu vielen Definitions- und Abgrenzungsproblemen, was auch bei der angestrebten Neuregelung der Fall sein dürfte. Es kommt hinzu, dass auch komplizierte steuerrechtliche Fragestellungen mit dieser Rechtsnorm verbunden sind, etwa die Geltung auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass der betroffene Flüchtling dann nicht in den Genuss eines Steuervorteils kommt, wenn er gar nicht steuerpflichtig ist, weil seine Einkünfte zu gering sind.

Als Fazit halten wir es für sinnvoller, einen anderen Förderungsweg als eine Steuerfreistellung oder eine Tarifiermäßigung zu beschreiten.

Der Bundesvorsitzende



DSTG * DEUTSCHE STEUER-GEWERKSCHAFT * Friedrichstraße 169 * 10117 Berlin

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Die Vorsitzende
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Friedrichstraße 169
10117 Berlin
Telefon: 030 / 20 62 56 600
Telefax: 030 / 20 62 56 601

www.dstg.de
dstg-bund@t-online.de

Per E-Mail an: finanzausschuss@bundestag.de

24. März 2017

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im
Zusammenhang mit Rechteüberlassungen - BT-Drucksache 18/11233-**

Gz: PA 7-18/11233

Ihr Schreiben vom 15. März 2017

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung am 29. März 2017 im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages.

Für die Deutsche Steuer-Gewerkschaft (DSTG) nehme ich vorab in schriftlicher Form zu ausgewählten Punkten wie folgt Stellung:

Die DSTG begrüßt den vorliegenden Gesetzentwurf.

Er zielt auf die Umsetzung von Punkt 5 des Aktionsplanes von OECD und G20, wonach im Bereich von Rechteüberlassungen ein unfairer Steuerwettbewerb unter Staaten und damit verbundene schädliche Steuerpraktiken bekämpft werden sollen.

Das nationale Vorgehen ist umso mehr zu begrüßen, weil der OECD-Abschlussbericht eine aus unserer Sicht zu lange Übergangsfrist bis 30. Juni 2021 setzt, um Präferenzregelungen abzuschaffen oder aber den sogenannten „Nexus Approach“ einzuführen. Dieses nationale Vorziehen des Aktionspunktes 5 wird von uns ausdrücklich begrüßt. Eine fast fünfjährige Übergangszeit führt zu nicht gerechtfertigten Steuerausfällen und zu ausreichend Zeit für eventuelle Ausweichstrategien.

Wir gehen sogar noch weiter und halten im Hinblick auf den beabsichtigten zeitlichen Anwendungsbereich (§ 52 Abs. 8a EStG neu: „Aufwendungen, die ab dem 1. Januar 2018 entstehen“) eine frühere Anwendung für geboten. Wir sprechen uns daher für eine Rückwirkung auf den 1. Januar 2017 aus. Eine - begrenzte - Rückwirkung wäre schon deshalb vertretbar, weil sowohl der OECD-Bericht seit einiger Zeit bekannt ist und auch das „4j-Vorhaben“ nicht überraschend kommt. Betroffene Unternehmen können sich also seit einiger Zeit darauf einstellen.

Sorge bereitet uns die Umsetzbarkeit. Auch wenn wir das Vorhaben in aller Deutlichkeit begrüßen, müssen wir doch im Interesse der Rechtsanwender in den Finanzbehörden darauf hinweisen, dass die Norm „4j EStG“ sehr schwierig komponiert ist. Solche komplexen Rechtsgebilde sind schon von Anfang an schwierig zu durchschauen und in ihrer Wirkung kaum abzuschätzen. Wir schließen uns daher dem Votum des Bundesrates an, diese neue Vorschrift alsbald einer sorgfältigen Evaluation zu unterziehen.

Auch in den betroffenen Dienststellen dürfte ein erheblicher Fortbildungsbedarf bestehen, da Papier das Eine, die praktische Umsetzung jedoch das Andere ist. Die Komplexität macht natürlich auch nicht vor den betroffenen Unternehmen und deren Beratern Halt; diese sind jedoch von vornherein besser gerüstet und kennen vor allem ihre eigenen geschäftlichen Sachverhalte besser. Die Finanzverwaltung arbeitet demgegenüber „reaktiv“ und muss auf die Mitwirkungspflicht der Unternehmen setzen, die höchst unterschiedlich ausfallen kann.

Unter dem Gesichtspunkt „praktische Umsetzung/ Handhabbarkeit der Norm“ dürften sich als besonders schwierige Anwendungsbereiche das Tatbestandsmerkmal „Präferenzregime/ Niedrigbesteuerung“ sowie der Ausnahmebereich „Substantielle Geschäftstätigkeit/ Nexus

Approach“ erweisen. Zum einen ist spezielle Kenntnis der sich ständig verändernden ausländischen Präferenzregimes notwendig. Und hinsichtlich der „substantiellen Geschäftstätigkeit“ ist ein Einblick in betriebliche Abläufe notwendig.

Wie schwierig auch dieses Merkmal ist, zeigt sich daran, dass anhand einer Formel ermittelt werden muss, wie die Ausgaben und die Einnahmen des Gläubigers „für die Entwicklung des geistigen Eigentums“ zu vergleichen und ins Verhältnis zu setzen sind.

Hierfür wird zunächst ein „qualifizierter Anteil“ dieser Ausgaben sowie dessen Verhältnis zu den Gesamtausgaben für den geistigen Eigentumswert ermittelt. Nur der Anteil der Gesamteinkünfte aus dem geistigen Eigentumswert, der diesem Verhältnis oder Quotienten entspricht, darf durch das Präferenzregime steuerbegünstigt sein. Dies unterstreicht beispielhaft die Komplexität der zu prüfenden Sachverhalte.

Um die Prüfung des neuen § 4j EStG unkompliziert in die Prüfungsprozesse der Steuerfestsetzung einbinden zu können, ist aus Sicht der DSTG sicherzustellen, dass die Prüfung der Präferenzregimes der verschiedenen Länder sowie die Einstufung als schädlich oder unschädlich zentral auf Bundesebene, beispielsweise durch das BMF oder das BZSt, vorgenommen wird. Eine regelmäßig zu aktualisierende Liste mit den getroffenen Feststellungen sollte den Landesfinanzbehörden in Form eines BMF-Schreibens als Arbeitsgrundlage zur Verfügung gestellt werden. Nur so ist einerseits eine bundeseinheitliche und andererseits eine effiziente und ressourcensparende Anwendung des neuen § 4j EStG im Rahmen der Steuerfestsetzung möglich.

Aufgrund des starken internationalen Bezugs und der hohen Komplexität des Nexus-Ansatzes ist die Prüfung und Einstufung der vielen unterschiedlichen Präferenzregimes auf Länderebene aus unserer Sicht nur unter großen Anstrengungen zu gewährleisten.

Als Fachgewerkschaft bestehen wir daher darauf, den Beschäftigten in ausreichendem Maße dafür Arbeitszeit einzuräumen, sie entsprechend fortzubilden und laufend über Entwicklungen zu informieren.

Wir werden also sehr stark darauf zu achten haben, wie ein an sich zu begrüßendes Gesetz auch tatsächlich umgesetzt werden kann. Papier ist das Eine, die praktische Umsetzung das Andere. Für eine Fachgewerkschaft ist dies von zentraler Bedeutung.

Die vom Bundesrat angesprochene Gefahr, dass es infolge der Einführung einer Lizenzschranke zu einer Verlagerung von „F&E“ aus Deutschland komme, mag sich im Einzelfall realisieren. Da wir es bei „4j EStG“ mit nahestehenden Personen zu tun haben, ist mit konzern-internen Ausweichstrukturen immer zu rechnen.

Das heutige Modell, nämlich Präferenz-Systeme bei den Lizenzeinnahmen und Normalstrukturen bei den Lizenzausgaben, ist jedoch ein verdecktes und intransparentes Subventionssystem; wenn es nicht so wäre, hätte sich ja nicht die OECD auf den Weg gemacht.

Es wäre dann aber allemal ehrlicher und transparenter, den Bereich „F&E“ gleich direkt zu fördern und den Subventionsmechanismus klar und durchschaubar zu machen.

Vorsorglich weisen wir aber darauf hin, dass „steuern durch Steuern“ bislang immer zu Mitnahmeeffekten und vor allem zu großen Abgrenzungsschwierigkeiten führt. In diesem konkreten Falle dürfte es darum gehen, was noch „F&E“ ist und was nicht mehr, sowie ferner, welche Kosten diesem Bereich zuzuordnen sind.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Eigenthaler
Bundesvorsitzender

**DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.**Breite Str. 29
10178 Berlin**ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.**Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin**BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.**Burgstr. 28
10178 Berlin**HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE) E. V.**Am Weidendamm 1A
10117 Berlin**BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.**Breite Str. 29
10178 Berlin**BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.**Breite Str. 29
10178 Berlin**GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.**Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin**BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.**Am Weidendamm 1A
10117 Berlin**Frau
Ingrid Arndt-Brauer, MdB
Vorsitzende des Finanzausschusses
Platz der Republik 1
11011 Berlin****Nur per E-Mail: finanzausschuss@bundestag.de**

24. März 2017

Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung „Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“

Sehr geehrte Frau Arndt-Brauer,

wir danken Ihnen für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen vom 20. Februar 2017.

Der Entwurf verfolgt das Ziel, den Steuerwettbewerb durch Präferenzregelungen für Lizenzen, Konzessionen etc., die nicht an ein Mindestmaß tatsächlicher Geschäftstätigkeit geknüpft sind, zu begrenzen. Ungeachtet des grundsätzlichen Verständnisses für diese Intention verursacht der Gesetzentwurf systematische Verwerfungen, denn er lässt sich nur schwer in bestehendes nationales und internationales Recht integrieren. Darüber hinaus kann er in der vorliegenden Fassung zu übermäßigen Belastungen führen. Angesichts der erwarteten Aufkommenswirkung (volle Jahreswirkung 30 Millionen Euro, gesamte Aufkommenswirkung 100 Millionen Euro) erscheint ein mit den Partnerstaaten in EU und OECD nicht abgestimmter Alleingang nicht sinnvoll.

Vielmehr bestraft der Vorschlag, sofern § 4j EStG-E zur Anwendung kommt, ein technologiebasiertes unternehmerisches Engagement in Deutschland, da ein möglicher schädlicher Steuerwettbewerb nicht durch die Sicherstellung einer adäquaten Besteuerung des ausländischen Lizenzgebers verhindert werden soll, sondern die Betriebsausgaben beim Lizenzempfänger infrage gestellt werden. Diese Vorgehensweise lehnen wir ausdrücklich ab. Auch der Bundesrat erkennt in seiner Stellungnahme, dass die Gefahr besteht, dass der Forschungs- und Entwicklungsstandort Deutschland geschwächt wird. Er schlägt in diesem Zusammenhang eine stärkere Forschungsförderung vor, um die Wettbewerbsfähigkeit aufrecht zu erhalten. Diese Forderung unterstützen wir ausdrücklich und schlagen die Einführung einer Steuergutschrift vor.

Die mit § 4j EStG-E vorgesehene Regelung ist auch insofern überbordend, als Fälle erfasst werden, die mit deutschem Steuersubstrat in keinem Zusammenhang stehen. Wenn z. B. eine US-Mutter-Gesellschaft ihr Intellectual Property (IP) unter Vornahme einer Entstrickungsbesteuerung auf eine ausländische, niedrig besteuerte Tochter übertragen hat, wird der Betriebsausgabenabzug bei einer deutschen Enkel-Gesellschaft als Lizenznehmerin verweigert, obwohl dem deutschen Fiskus kein Steuersubstrat entgeht.

Den Vorschlag des Bundesrats, die Regelung bereits auf Zahlungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2016 entstehen, lehnen wir (wie auch die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung) ausdrücklich ab. Neben den Argumenten der Bundesregierung sehen wir auch eine verbotene Rückwirkung einer solchen zeitlichen Anwendung.

Neben diesen allgemeinen Bedenken möchten wir Sie auf die folgenden Probleme und Kritikpunkte im Einzelnen hinweisen (**Teil I**). Im **Teil II** wollen wir zu zwei weiteren Vorschlägen des Bundesrats (Drucksache 18/11531) Stellung beziehen und eine Anmerkung zur aktuell diskutierten Anhebung der GWG-Grenzen machen.

Teil I

A. Integration in bestehendes Recht

1. Fragwürdige Vereinbarkeit mit EU-Recht

Der Wortlaut des § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E beschränkt die vorgesehene Rückausnahme auf substantielle Tätigkeiten in Ländern, in denen das Präferenzregime bereits dem Nexus-Ansatz folgt. Sofern die Präferenzregelung im anderen Staat diesen Ansatz noch nicht berücksichtigt und von der vereinbarten Übergangsfrist bis zum 30. Juni 2021 Gebrauch macht, scheint eine Anwendung der Rückausnahme trotz einer substantiellen Geschäftstätigkeit im anderen Staat ausgeschlossen („*einer Präferenzregelung unterliegen, **die auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt.***“).

Die Rückausnahme zielt demnach allein auf die abstrakte (Präferenz-)Regelung im anderen Staat ab. Das tatsächliche Verhalten des Steuerpflichtigen im anderen Staat ist nicht entscheidend. Dieses Ergebnis wird durch die Entwurfsbegründung bestätigt: Danach können auch während des Übergangszeitraums Präferenzregime erfasst werden, solange diese nicht mit dem Nexus-Ansatz vereinbar sind.

Es ist jedoch äußerst zweifelhaft, ob diese Regelung mit dem EU-Recht vereinbar ist. Der vom EuGH in der Rs. Cadbury Schweppes aufgestellte Grundsatz einer erforderlichen Ausnahme, sofern im anderen Staat Substanz vorliegt, wird nicht erfüllt, wenn der Steuerpflichtige einer substantiellen Tätigkeit im anderen Staat nachgeht, gleichwohl aber vom Betriebsausgabenabzugsverbot erfasst wird.

Um einen Verstoß gegen EU-Recht zu verhindern sollte der Wortlaut von Abs. 1 Satz 4 wie folgt verändert werden:

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

2. Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip

Mit § 4j EStG-E wird angefallenen Betriebsausgaben für Lizenzen, Konzessionen etc. unter bestimmten Bedingungen der steuermindernde Abzug vom Gewinn versagt. Damit erfolgt eine Durchbrechung des Nettoprinzips in Analogie zu § 4h EStG (Zinsschranke). Bereits die letztgenannte Regelung wird vom Bundesfinanzhof für verfassungswidrig gehalten (Entscheidung vom 14. Oktober 2015 - I R 20/15) und liegt dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vor. Die Durchbrechung des Nettoprinzips ist bei der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Lizenzen etc. umso schwerwiegender, als dass § 4j EStG-E keine Möglichkeit zum Vortrag des nicht abzugsfähigen Aufwands vorsieht, sondern es sich um eine finale Verweigerung des Abzugs handelt – und dies trotz angemessener Höhe der Verrechnungspreise für die Lizenzaufwendungen. Eine aus Sicht des Fiskus unangemessen niedrige Besteuerung der Lizenz-einnahmen beim Empfänger kann keine Begründung für eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips in Deutschland sein.

3. Generelles Treaty Override

Mit der Bestimmung „ungeachtet eines bestehenden Doppelbesteuerungsabkommens“ in § 4j Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG-E wird ein generelles Treaty Override begründet. Damit wird das in DBA enthaltene Diskriminierungsverbot ausgehebelt. Das in Artikel 24 des OECD-Musterabkommens enthaltene Diskriminierungsverbot sieht in seinem Absatz 4 vor: „Sofern nicht ... Artikel 12 Absatz 4 anzuwenden ist, sind ... Lizenzgebühren ..., die ein Unternehmen eines Vertragsstaates an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen.“ Dagegen verstößt § 4j EStG-E, da es mit dem beabsichtigten Abzugsverbot für Aufwendungen zu Ungleichbehandlungen zwischen Zahlungen an in- und ausländische Unternehmen kommt.

4. Vereinbarkeit mit Nexus-Approach der OECD fraglich

Der OECD-Nexus-Approach ist ein kostenbasierter Ansatz (OECD, 2015, Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, Ziffer 27 ff.). Über den Anteil der qualifizierten Ausgaben an den Gesamtausgaben wird das Volumen der Einkünfte ermittelt, deren Besteuerung im Rahmen eines Präferenzregimes möglich – und auch im Sinne von § 4j EStG-E unschädlich – sein soll. Dies findet aber keine Entsprechung im Wortlaut des Gesetzentwurfs.

Stattdessen wird in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E die „substanzielle Geschäftstätigkeit“ im Sinne der Negativdefinition in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E („nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit“) als relevantes Kriterium eingeführt. Dies sind im Zusammenhang mit der Überlassung von Rechten etc. neue, vollständig unbestimmte Rechtsbegriffe, die erst ausgelegt werden müssen und dadurch eine nicht vertretbare Rechtsunsicherheit erzeugen.

Unklar ist demnach wie der Nexus-Approach konkret auf § 4j EStG-E übertragen werden soll. Wann liegt eine „weit überwiegende“ eigene Geschäftstätigkeit vor und wann ein „schädlicher anteiliger Erwerb“ bzw. eine schädliche Forschung durch eine nagestehende Person? Unklar ist, ob die Formulierungen der Rückausnahme in den Sätzen 4 und 5 mit der Reichweite der begünstigten Besteuerung nach dem Nexus Approach korrelieren. Um einen Gleichlauf mit der OECD-Auslegung des Nexus-Approaches zu gewährleisten, sollte entsprechend dem Vorschlag des Bundesrats ein Verweis auf den OECD-Bericht zum BEPS-Aktionsplan 5 aufgenommen werden.

Die OECD legt keine abschließende Enumeration der Ausgaben, sondern nur eine Kategorisierung vor: „Jurisdictions will provide their own definitions of qualifying expenditures, and such definitions must ensure that qualifying expenditures only include expenditures that are incurred for the purpose of actual R&D activities. They would include the types of expenditures that currently qualify for R&D credits under the tax laws of multiple jurisdictions.“ (OECD, 2015, Ziffer 39). Darüber hinaus können Ausgaben für die Grundlagenforschung anteilig berücksichtigt werden. Damit wird den Staaten durchaus ein gewisser Spielraum bei der Bemessung der qualifizierten Ausgaben gegeben. Dies wird auch in der Begründung des Gesetzentwurfes erkannt (besonderer Teil, Seite 13). Es ist aber völlig unklar, wie die Finanzverwaltung bei der Anwendung des Gesetzes die unterschiedlichen nationalen Abgrenzungen behandeln wird.

Petition: Klarstellung, dass die deutschen Finanzbehörden die Definitionen des Ansässigkeitsstaats des Gläubigers für die Ermittlung der qualifizierten Ausgaben und der sich daraus ergebenden substantiellen Geschäftstätigkeit stets anerkennen, sofern die Ausgaben grundsätzlich unter die von der OECD genannten Kategorien fallen.

5. Schwellenwert für die Niedrigbesteuerung

§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E legt als Schwelle für eine Niedrigbesteuerung im Ausland eine Belastung von weniger als 25 Prozent fest. Dies ist in Relation zu den im Ausland derzeit tatsächlich geltenden Steuersätzen unangemessen hoch. Innerhalb der EU liegt der durchschnittliche Normalsatz (ungewichteter Durchschnitt, ohne Deutschland, Stand 2015) bei 21,5 Prozent, d. h. 3,5 Prozentpunkte niedriger als der in § 4j Abs. 2 EStG-E gewählte Schwellenwert. Zwar scheint § 4j Abs. 2 EStG-E auf die effektive Belastung abzielen, dennoch sind die Tarife ein starkes Indiz für die maximale Effektivbelastung, weil diese meist niedriger als die Tarifbelastung ist.

Die Belastung im Rahmen von Präferenzregimen liegt meist deutlich niedriger als die Normalbelastung, in der Regel im einstelligen Bereich. Als Folge liegt der ungewichtete Durchschnitt der tariflichen Belastungen von Patentboxen in Europa bei 7,9 Prozent.

Petition: **Absenkung des Schwellenwertes in § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E** und des korrespondierenden Wertes für den Ausgangswert in der Formel gemäß § 4j Abs. 3 EStG-E **auf realitätsgerechte 15 Prozent**. Dieser Wert würde mit mehreren Normen korrespondieren:

- § 23 Abs. 1 KStG, deutscher Körperschaftsteuersatz = 15 Prozent
- § 50a EStG, evtl. abzuführende Quellensteuer = 15 Prozent

- Artikel 7 Abs. 1b) der Richtlinie (EU) 2016/1164 des Rates vom 12. Juli 2016 (Anti Tax Avoidance Directive ATAD), aus der sich unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer ein Schwellenwert von ca. 15 Prozent für die Niedrigbesteuerung ergibt.

B. Präzisierung der Rechtsbegriffe

1. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E: Regelbesteuerung und Präferenzregime

Die Begriffe „Regelbesteuerung“ und „Präferenzregime“ in § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E sind im deutschen Steuerrecht bisher nicht hinreichend klar definiert. Es ist auch unklar, inwieweit progressive Körperschaftsteuertarife oder im Ausland anzuwendende Sonderregelungen für Branchen, Regionen, Sondertarife für bestimmte Scheduleneinkünfte etc. als Regelbesteuerung oder Präferenzregime anzusehen sind.

Petition: Wir bitten um die Aufnahme einer klaren Abgrenzung, was als Regelbesteuerung und was als schädliche Präferenzregelung gilt. Insbesondere darf eine niedrigere, vom (noch zu definierenden) Normalfall abweichende Besteuerung im Ausland dann nicht als Präferenzregime gelten, wenn diese zwingend, also nicht optional anzuwenden ist.

Wir regen deshalb eine Positivdefinition in § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E an: „... wenn die Einnahmen beim Gläubiger **einer gesonderten steuerlichen Regelung für Rechtsüberlassungen** (Präferenzregelung) und niedrigen Besteuerung nach Absatz 2 unterliegen...“

2. Niedrigbesteuerung gem. § 4j Abs. 2 EStG-E

Gemäß § 4j Abs. 2 EStG-E Satz 2 ist eine niedrige Besteuerung im Sinne von § 4j Abs. 1 unter Berücksichtigung „sämtlicher Regelungen“ zu ermitteln, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken. Hier stellt sich die Frage, inwieweit auch Regelungen, die nicht Bestandteil eines Präferenzregimes sind, zu einer Niedrigbesteuerung im Sinne des § 4j Abs. 2 EStG-E führen können. Dies gilt z. B. für Verlustvor- oder -rückträge.

Petition: Klarstellung, dass Verrechnungen mit Verlusten aus anderen Perioden oder von anderen Einkunftserzielungssubjekten aufgrund von Gruppenbesteuerungsregelungen nicht zu einer Niedrigbesteuerung führen können.

C. Vermeidung einer übermäßigen Belastung

1. § 4j Abs. 2 Satz 3 EStG-E: Summe der Belastung/Gesamtbelastung; Einbeziehung aller gezahlten Steuern in die Berechnung

Die Formulierung von § 4j Abs. 2 Satz 3 EStG-E: „Werden die Einnahmen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten einer anderen Person ganz oder teilweise zugerechnet oder erfolgt die Besteuerung aus anderen Gründen ganz oder teilweise bei einer anderen Person als dem Gläubiger, ist auf die Summe der Belastungen abzustellen.“ ist zu allgemein gehalten.

Petition: Klarstellung, wer unter den Begriff „einer anderen Person als dem Gläubiger“ fällt und welche Steuern bei „Summe der Belastungen“ erfasst werden sollen. Hier sind insbesondere auch **Quellensteuern** zu berücksichtigen.

2. Rangfolge bei Sonderregelung zur Vermeidung von Kaskadeneffekten

Entgegen dem Referentenentwurf sieht der Regierungsentwurf eine gesonderte Regelung vor, um mögliche Kaskadeneffekte in Konzernstrukturen zu vermeiden (§4j Abs. 1 Satz 2 letzter HS EStG-E). Dies ist ausdrücklich zu begrüßen, jedoch fehlt es bislang an einer klaren Rangfolge. Unklar bleibt bei aktuellem Wortlaut bei welcher Gesellschaft der Abzug zu versagen wäre und bei welcher(n) Gesellschaften ein Abzug zugelassen werden soll.

Petition: Klarstellung, dass der Abzug entweder beim letzten in einer Kette versagt wird und alle darüber liegenden Gesellschaften keine Einschränkung erfahren oder der Abzug in Konstellationen des § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E erst bei der ins Ausland zahlenden Gesellschaft in Frage gestellt wird. Alle ins Inland zahlenden Gesellschaften sollten demnach einen vollständigen Abzug vornehmen können.

Teil II

Zu 8. Zu Artikel 1 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Wir unterstützen die Initiative des Bundesrats ausdrücklich. Derzeit herrscht in dieser Frage für die Arbeitgeber Rechtsunsicherheit. So wurden in konkreten Praxisfällen bei Betriebsprüfungen entsprechende Deutschkurse lohnsteuerlich nicht anerkannt. Dies behindert die Arbeitsmarktintegration von geflüchteten Menschen, die aus gesellschafts-, sozial- und nicht zuletzt auch wirtschaftspolitischer Sicht von größter Bedeutung ist.

Eine steuerliche Wertung, wonach die private Verwendung der Deutschkenntnisse so stark ins Gewicht fällt, dass die Aufwendungen insgesamt der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, halten wir für nicht nachvollziehbar. Die Erfahrung vieler Arbeitgeber zeigt, dass fehlende Sprachkenntnisse ein zentrales Problem bei der Integration in Ausbildung und Arbeit darstellen. Eine ergänzende Förderung mit berufsbezogenem Sprachunterricht wird daher von zahlreichen Arbeitgebern erwogen. Dieses Engagement darf nicht durch praxisfremde lohnsteuerrechtliche Regelungen bestraft werden. Dass die Kenntnis der deutschen Sprache am Arbeitsplatz nicht im Arbeitgeberinteresse liegen könnte, ist realitätsfremd.

Die zitierte ältere Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 15. März 2007 VI R 14/04, BStBl II S. 814) steht dem nicht entgegen. Sie stammt aus der Zeit eines anderen politischen und gesellschaftlichen Umfelds und berücksichtigt die Besonderheiten der aktuellen Situation nach dem Zuzug hunderttausender geflüchteter Menschen nach Deutschland nicht.

Petition: Wir bitten dringend um eine Klarstellung im EStG oder im Rahmen eines steuerlichen Anwendungsschreiben des BMF, dass Deutschkurse, die Arbeitgeber zur beruflichen Integration bei ihnen beschäftigter geflüchteter Menschen anbieten, nicht zu einem als Arbeitslohn zu erfassenden, lohnsteuer- und beitragspflichtigen „geldwerten Vorteil“ führen.

Zu 9. Zu Artikel 1a (Sanierungsgewinne)

Wir begrüßen, dass die Problematik der Besteuerung sanierungsbedingter Gewinne von der Politik aufgegriffen wird. Nach der Entscheidung des Großen Senates des BFH vom 28. November 2016 schlägt der Bundesrat eine gesetzliche Regelung vor, um (auch rückwirkend) Rechtssicherheit zu gewähren. Dabei sieht der Entwurf vor, dass Sanierungsgewinne steuerfrei gestellt werden und zugleich bestehende Verlustvorträge vollständig verloren gehen. Diesen Vorschlag halten wir für zu weit gehend. Vielmehr sollten bestehende Verlustvorträge nur in Höhe des Sanierungsgewinns verrechnet werden. Entsprechend könnte das gewollte Ziel auch mittels einer Ausnahme von der Mindestbesteuerung des § 10d EStG erreicht werden.

Die Einschränkung, dass ausschließlich unternehmensbezogene Sanierungen begünstigt werden sollen und damit keine, die einen schuldenfreien Übergang ins Privatleben ermöglichen sollen, halten wir für zu einschränkend (BT Drs. 18/11531, S. 12). Dies führt im Bereich von gescheiterten Existenzgründungen im Genossenschaftsbereich zu Problemen. Häufig erlassen die Genossenschaften den Einzelkaufleuten die Verbindlichkeiten aus gewährten Gründungs-, Erweiterungs- und Lieferantendarlehen. Diese Vorgehensweise rührt aus dem genossenschaftlichen Fürsorgeprinzip. Wir bitten zu prüfen, ob auch diese Fälle einer Begünstigung unterliegen können.

Anhebung der sog. GWG-Grenzen

Dem Vernehmen nach gibt es in der Regierungskoalition eine Verständigung auf eine Anhebung der sog. GWG-Grenze. Das unterstützen wir ausdrücklich. Eine Erhöhung der GWG-Grenze in § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG auf bis zu 1.000 Euro würde einen Gleichlauf mit dem Grenzwert der sog. Poolabschreibung bzw. des Sammelpostens (§ 6 Abs. 2a EStG) bedeuten und würde dieses Instrument obsolet machen. Dies gilt jedoch nur dann, wenn der Wert von GWG-Sofortabschreibung und Poolabschreibung deckungsgleich ist. Wenn der Grenzwert der GWG-Abschreibung nicht auf 1.000 Euro angehoben würde, bedarf es weiterhin der sog. Poolabschreibung. Andernfalls würden durch eine Anhebung der Grenze erreichte Verbesserungen für die Unternehmen relativiert.

Wirtschaftsgüter, deren Preis zwar über der „neuen Grenze“, aber unterhalb von 1.000 Euro liegt, und die aktuell unter die Poolabschreibung fallen, müssten über ihre individuelle Nutzungsdauer abgeschrieben werden. Diese kann die in § 6 Abs. 2a EStG vorgesehene Abschreibung über fünf Jahre überschreiten, zudem müsste für jedes Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung eine Betrachtung pro rata temporis stattfinden. Die Poolabschreibung sieht für das Jahr der Anschaffung eine pauschale Aufwandsberücksichtigung von einem Fünftel vor.

Darüber hinaus müsste der Steuerpflichtige für zahlreiche Wirtschaftsgüter, die in der Abschreibungstabelle für allgemein verwendbare Anlagegüter (AfA-Tabelle) nicht enthalten sind, nach einem Entfallen von § 6 Abs. 2a EStG jeweils selbstständig eine Nutzungsdauer bestimmen.

Wir bitten Sie, diese Argumente in der weiteren Diskussion zu berücksichtigen, um eine mögliche Schlechterstellung der Steuerpflichtigen zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck



BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Berthold Welling



ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart



BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

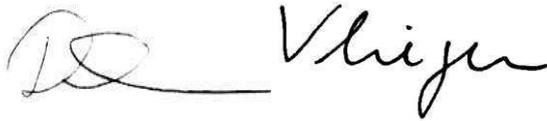
Benjamin Koller



BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm

Detlef Vliegen



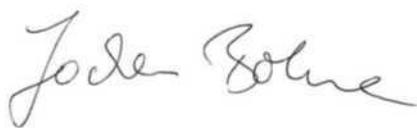
GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Till Hannig



HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E. V.

Jochen Bohne



BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber



Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BT-Drucks. 18/11233)

Prof. Dr. Frank Hechtner (Freie Universität Berlin)

1. Vorbemerkungen

1.1. Zur ökonomischen Problemstellung

In den vergangenen Jahren ist ein zunehmender Trend zur Ausnutzung des internationalen Steuergefälles mit dem Ziel der Minimierung der Konzernsteuerlast zu erkennen. Dieses Verhalten einzelner Konzerne ist nicht zuletzt als Reaktion auf einen mehr oder weniger intensiv geführten Steuerwettbewerb zwischen einzelnen Ländern zu sehen. So ist die nominelle Steuerbelastung (Spitzensteuersatz der Belastung von Körperschaften) im Zeitraum 1997 bis 2015 in den EU-28-Staaten von 47% auf 39,3% gesunken.¹

Mittlerweile kann es als gesicherte empirische Erkenntnis angesehen werden, dass multinationale Konzerne sowohl das internationale Steuergefälle als auch Systemunterschiede in der Besteuerung als Mittel der Steuerplanung „ausnutzen“. So kommen Desai/Foley/Hines (2014) für US-Unternehmen zu dem Ergebnis, dass derartige Steuerminimierungsstrategien unter Ausnutzung von Steueroasen gerade von größeren Unternehmen mit hohem Internationalisierungsgrad, hohem unternehmensinternen Leistungsaustausch und tendenziell höheren FE-Aktivitäten Steuerplanungsstrategien unter Einschaltung von Töchtern in Niedrigsteuerländern in Anspruch nehmen.² Hierbei liegt auch gesicherte empirische Evidenz vor, dass gerade über die Kanäle der strategischen Verrechnungspreise als auch über konzerninterne Kreditvergaben letztendlich Steuersubstrat in Niedrigsteuerländer verschoben wird.³

Dieser Verschiebungsprozess kann sich dabei sowohl auf Buchgewinne als auch auf Realfaktoren beziehen. Darüber hinaus entfaltet der Steuersatz einen nicht unwesentlichen Anreiz auf den Unternehmensstandort und/oder die Entscheidung über Realinvestitionen. Letztendlich kann es somit nicht verwundern, dass gerade jene Kanäle zur Steuerminimierung verwendet werden, die sich auf Wirtschaftsgüter, Vermögensklassen oder Leistungsbeziehungen erstrecken, die eine hohe Mobilität aufweisen und damit eher elastisch auf eine Veränderung des Steuerniveaus reagieren können.

Die OECD hat diese Fragestellungen aufgegriffen und im Zuge des OECD/G20 Projekts „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ im Zuge einzelner Aktionspunkte Vorschläge erarbeitet, die steuerpolitische Rahmenbedingungen abstecken sollen, so dass eine adäquate Besteuerung sichergestellt wird, die weder zu Doppel- noch zu Minderbesteuerungen führt.⁴ Als

¹ Vgl. Eurostat 2015, Taxation trends in the European Union, S. 143, 144.

² Vgl. Desai/Foley/Hines, The demand for tax haven operations, Journal of Public Economics 2006 (90), S. 513 – 531.

³ Vgl. Dharmapala, What Do We Know about Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature, Fiscal Studies 2014 (35), S. 421 – 448.

⁴ Vgl. OECD (2015), Erläuterung, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD. www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf.

übergeordnetes Ziel soll hierbei gewährleistet werden, dass Gewinne dort besteuert werden, wo die wirtschaftlichen Aktivitäten ausgeübt werden und die Wertschöpfung erfolgt. Eben in diesem Zusammenhang beschäftigt sich der Aktionsplan 5 mit Sondersteuerregelungen für geistiges Eigentum (IP-Regelungen) wie beispielsweise Patentboxen (IP-Box).

Mittlerweile liegen ebenfalls gesicherte empirische Erkenntnisse über die Wirkung des Steuerniveaus und der präferenziellen Steuerregime auf Gewinnausweis, Gewinnverlagerung und wirtschaftliche Aktivitäten im Hinblick auf FE-Ausgaben und Einnahmen aus der Vergütung von Rechteüberlassungen vor. So dokumentieren Evers/Miller/Spengel (2015) Effektivbelastungen unter Anwendung von präferenziellen Steuerregimen. Das Zusammenspiel zwischen FE-Förderung und gleichzeitig geminderter Belastung durch IP-Regelungen kann dazu führen, dass sich nicht nur gegenüber der Regelbesteuerung deutlich reduzierte Belastungen, sondern effektive Entlastungen (negative Steuersätze) innerhalb eines Investitionsprojektes ergeben.⁵

Mit präferenziellen Steuerregimen können dabei aus staatlicher Sicht unterschiedliche Strategien verfolgt werden. So können durch diese Systeme Investitionen in innovative Aktivitäten gefördert werden. Gleichzeitig kann mit diesen Systemen aber auch ein Anreiz gesetzt werden, hoch mobile Investitionen und die daraus zu erzielenden Einnahmen aus anderen Staaten anzuziehen. All dies kann möglicherweise zu einer effizienteren Besteuerung führen. Allerdings ist es genauso möglich, dass hierdurch Anreize entstehen, FE-Ausgaben und die daraus resultierenden Investitionsrückflüsse aus z.B. Patenten geografisch so zu verteilen, dass FE-Aufwendungen in Hochsteuerländern, Einnahmen aus z.B. Rechteüberlassungen infolge von FE-Tätigkeiten in Niedrigsteuerländern anfallen.

Bereits das reine Steuerniveau (ohne präferenzielle Steuerregime) entfaltet einen maßgeblichen Anreiz auf den geografischen Ausweis von Patenten. So zeigen Karkinsky/Riedel (2012), dass die Steigerung des Steuerniveaus um 1%-Punkt die Anzahl der Patentanträge um 3,5% mindert.⁶ Hierbei sei auch zu beobachten, dass in nicht unerheblicher Anzahl die Patente außerhalb des Sitzstaates des Mutterkonzerns gehalten werden. Ähnliche Beobachtungen für US-Konzerne in den Jahren 1996 und 2002 werden von Mutti/Grubert (2009) dokumentiert, die eine erhebliche Verschiebung von immateriellen Vermögenswerten aus den USA hinaus beobachten.⁷ Dischinger/Riedel (2011) zeigen für den Zeitraum 1995-2005 für die EU-25, dass der geografische Ort immaterieller Vermögenswerte innerhalb eines Konzerns zu Gunsten von Tochtergesellschaften in Niedrigsteuerländern verzehrt ist.⁸ Mit sinkendem Steuersatzdifferential um 1%-Punkt einer Tochtergesellschaft zu allen anderen Konzerngesellschaften (inkl. der Konzernmutter; d.h., der Steuersatz der Tochter sinkt) ist ein Anstieg der immateriellen Vermögenswerte bei der Tochtergesellschaft um 1,7% zu beobachten.

⁵ Vgl. Evers/Miller/Spengel, Intellectual property box regimes: effective tax rates and tax policy considerations, *International Tax and Public Finance* 2015 (22), S. 502 – 530.

⁶ Vgl. Karkinsky/Riedel, Corporate taxation and the choice of patent location within multinational firms, *Journal of International Economics* 2012 (88), S. 176 – 185.

⁷ Vgl. Mutti/Grubert, The Effect of Taxes on Royalties and the Migration of Intangible Assets Abroad, in: Reinsdorf/Slaughter, *International Trade in Services and Intangibles in the Era of Globalization*, 2009, S. 111 - 137.

⁸ Vgl. Dischinger/Riedel, Corporate taxes and the location of intangible assets within multinational firms, *Journal of Public Economics* 2011 (95), S. 691 – 707.

Griffith/Miller/O'Connell (2014) berücksichtigen in ihrer Untersuchung explizit bestehende Patentboxen für den Zeitraum 1985-2005 für 14 europäische Staaten.⁹ In dem Zeitraum wurden Patentboxen in Belgien, Luxemburg, den Niederlanden und Großbritannien eingeführt. Die Ergebnisse belegen höhere Elastizitäten für die Länder mit Patentboxen und auch signifikant deutlich höhere Patentanmeldungen. Gleichzeitig zeigen Griffith/Miller/O'Connell (2014), dass trotz des Anziehens neuer Patente und der damit verbundenen Einnahmen die Reduktion der Steuerbelastung insgesamt zu einem fiskalischen Minusgeschäft führt.

Böhm/Karkinsky/Knoll/Riedel (2015) analysieren, inwieweit es durch präferenzielle Steuerregime zu einer Verschiebung von Patenten aus dem Land der Erstellung hinaus kommt.¹⁰ Die Erhöhung des Steuersatzes um 10%-Punkte auf Einkommen aus Patenten führt zu einer Erhöhung der Wahrscheinlichkeit um 3,7%, dass es zu einer Verschiebung der Patente in ein (Niedrig-) Steuerland kommt. Demgegenüber finden Bradley/Dauchy/Robinson (2015) empirische Evidenz, dass Patentboxen (1990-2012) überwiegend inländische Patentaktivitäten befördern und Patentverschiebungen zwischen den Ländern demgegenüber eher untergeordnet sind.¹¹

Pfeiffer/Voget (2016) bestätigen bisherige Ergebnisse zur geografischen Verortung von Patenten in Abhängigkeit des Steuersatzes und dehnen die Untersuchung auf Schutzmarken aus.¹² Die Reallokationswirkungen auf Schutzmarken durch das Steuerniveau fallen hierbei deutlich stärker aus. Alstadsæter/Barrios/Nicodeme/Skonieczna/Vezzani (2015) bestätigen jüngst unter Einbeziehung von Patentboxregimen die Wirkung des Steuerniveaus auf die Wahrscheinlichkeit, in einem Land ein Patent zu registrieren.¹³ Hierbei reagieren Patente, die in den „höchsten Qualitätsstufen“ einzuordnen sind, deutlich sensibler auf Steueranreize.

Nach den geschilderten empirischen Befunden kann es somit nicht verwundern, dass zunehmend mehr Länder präferenzielle Steuerregime (IP-Boxen) einführen wollen oder eingeführt haben. So hat jüngst Zypern eine erneuerte IP Box zum 01.07.2016 eingeführt (erneuert). Indien hat die Anwendung einer IP Box zum 01.04.2017 angekündigt. Darüber hinaus haben einige Staaten, wie z.B. Frankreich, ihre IP-Box verändert, erneut eingeführt oder die Steuersätze in den IP-Boxen sukzessive gesenkt (z.B. Italien). Insgesamt ergibt sich damit das folgende Bild:¹⁴

⁹ Vgl. Griffith/Miller/O'Connell, Ownership of intellectual property and corporate taxation, *Journal of Public Economics* 2014 (112), S. 12 – 23.

¹⁰ Vgl. Böhm/Karkinsky/Knoll/Riedel, Corporate Taxes and Strategic Patent Location within Multinational Firms, CESifo Area Conference 2015.

¹¹ Vgl. Bradley/Dauchy/Robinson, Cross-Country Evidence on the Preliminary Effects of Patent Box Regimes on Patent Activity and Ownership, *National Tax Journal* 2015, 68 (4), S. 1047-1072.

¹² Vgl. Pfeiffer/Voget, Corporate Taxation and Location of Intangible Assets: Patents vs. Trademarks, 2nd Berlin-Vallendar Conference on Tax Research 2016.

¹³ Vgl. Alstadsæter/Barrios/Nicodeme/Skonieczna/Vezzani, Patent Boxes Design, Patents Location and Local R&D, IPTS Working Papers on Corporate R&D and Innovation 6/2015.

¹⁴ Die Übersicht erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Die Daten wurden aus unterschiedlichen Quellen zusammengetragen. Vgl. PwC 2016, Global Research & Development Incentives Group; EY 2016, Global Tax Alert, Cyprus introduces new rules for application of IP box regime; Isha Sekhri (2016), Patent Box Regime – An Indian Perspective; PwC 2016, Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2016/17; EY 2014, Worldwide R&D incentives reference guide.

Land	Einführung	Land	Einführung
Belgien	2007	Malta	2010
China	?	Niederlande	2007
Frankreich	2011 (erneut)	Portugal	2014
Ungarn	2003	Spanien	2013
Irland	2016	Schweiz	2011
Israel	2004	Türkei	2015
Italien	2015	Vereinigtes Königreich	2013
Korea	2014	Indien	04/2017
Lichtenstein	2011	Zypern	2012 (erstmalig)
Luxembourg	2008		

1.2. Zum Gesetzentwurf allgemein

Mit dem vorliegenden Gesetzentwurf will die Bundesregierung eine Abzugsbeschränkung für bestimmte Lizenzaufwendungen (und weitere Aufwendungen für Rechteüberlassungen) einführen. Bereits in dem Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD für die 18. Legislaturperiode hatten sich die Koalitionäre verständigt, „dass der steuerliche Abzug von Lizenzaufwendungen mit einer angemessenen Besteuerung der Lizerträge im Empfängerland korrespondiert. Im Vorgriff auf diese internationale Regelung werden wir in Deutschland erforderlichenfalls gesetzgeberisch voranschreiten.“¹⁵

Überdies haben sich sowohl die Bundesregierung¹⁶ als auch der Bundesfinanzminister¹⁷ in der Vergangenheit kritisch zu der Einführung von IP-Boxen geäußert. Gleichwohl muss konstatiert werden, dass IP-Boxen mittlerweile keine Ausnahmen mehr darstellen, sondern zu einem gewohnten Bild im Zuge des Steuerwettbewerbs unter den Ländern geworden sind.¹⁸ Hierbei muss ebenfalls konstatiert werden, dass die Einführung derartiger präferenzialer Steuerregime wohl auch mit dem Ziel erfolgt, einen (schädlichen) Steuerwettbewerb um Einkünfte auf mobile Faktoren zu führen. Somit erscheint es grundsätzlich sinnvoll, dass mit dem Gesetzentwurf flankierend zu den bisherigen Überlegungen der OECD Regeln geschaffen werden, die einen möglichen schädlichen Steuerwettbewerb eindämmen bzw. auf ein vorher definiertes Niveau fixieren. Gleichwohl wird der

¹⁵ Vgl. Deutschlands Zukunft gestalten, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, 18. Legislaturperiode, Steuerhinterziehung bekämpfen – Steuervermeidung eindämmen, S. 81.

¹⁶ Vgl. Antwort auf die Kleine Anfrage auf BT-Drucks. 18/1238, S. 3.

¹⁷ Vgl. Reuters vom 09.07.2013, Germany calls on EU to ban „patent box“ tax breaks, <http://uk.reuters.com/article/uk-europe-taxes-idUKBRE9680KY20130709>.

¹⁸ Vgl. die Äußerung von Joelle Jefferis „In spite of this patent boxes have become the new normal; even with the 'sting' removed, patent boxes are more in demand than ever before.“, International Tax Review 18.04.2016, How patent boxes became the new normal, S. 9. Ferner die Diskussion bei Merrill (2016), der zu Recht darauf hinweist, dass eine direkte Förderung von FE-Ausgaben deutlich zielgerichteter wäre. Damit bleibt eine Motivation zur Einführung von IP-Boxen weiterhin die Anziehung von Steuersubstrat aus Einnahmen auf mobile Faktoren. Vgl. Merrill, Innovation Boxes: BEPS and beyond, National Tax Journal 2016, S. 847-862.

Gesetzgeber nicht umhinkommen, zukünftig über eine stärkere steuerliche Förderung von FE-Ausgaben nachzudenken, um auf diesem Gebiet ebenfalls Anreize setzen zu können.

In dem Gesetzentwurf referenziert die Bundesregierung auf den aktuellen Abschlussbericht zu Aktionspunkt 5 des OECD Projektes „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“: Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz.¹⁹ In dem Abschlussbericht wird mit dem Nexus-Ansatz ein präferenzielles Steuerregime beschrieben, welches auf der Einnahmeseite anknüpft (z.B. bei Lizenzeinnahmen), als Voraussetzung für die Steuerbegünstigung gleichwohl auf die Ausgabeseite (FE-Ausgaben) abzielt. Steuervergünstigen auf Einnahmen aus der Vermarktung geistigen Eigentums sollen nach dem Nexus- Ansatz dann (insoweit) erlaubt sein, wenn diese aus (originären) FE-Tätigkeiten resultieren, die auch im Land der Steuervergünstigung getätigt wurden. Die (förderungswürdigen) Ausgaben (genauer das Verhältnis der qualifizierten Ausgaben zu den Gesamtausgaben) fungieren somit als Hilfsvariable, inwieweit in dem Land des präferenziellen Steuerregimes auch tatsächlich die wesentliche Geschäftstätigkeit mit Blick auf die FE-Ausgaben (qualifizierte Ausgaben) liegt. Insofern erfolgt eine geografische Verknüpfung der (steuerbegünstigten) Einnahmen mit den Ausgaben, die den Einnahmen zu Grunde liegen.

Nach dem Abschlussbericht können in dem Zeitraum 30.06.2016 bis 30.06.2021 noch präferenzielle (Alt-)Steuerregime (Einführung vor dem 30.06.2016) betrieben werden, die nicht konform mit dem Nexus-Ansatz der OECD sind.²⁰ Vor diesem Hintergrund erscheint es sachgerecht, dass mit dem vorliegenden Gesetzentwurf eine Regelung getroffen wird, die (auch) in diesem Übergangszeitraum eine mögliche Beschränkung der Lizenzzahlungen vorsieht. Die neue „Lizenzschranke“ (§ 4j EStG-E) ist vom Grundsatz her geeignet, die von der Bundesregierung geäußerten Bedenken hinsichtlich IP-Boxen, die nicht dem Nexus-Ansatz genügen, effektiv entgegenzuwirken. Hierbei ist allerdings auch darauf hinzuweisen, dass die geschilderte Problematik zu § 4j EStG-E maßgeblich von der präferenziellen Steuerbegünstigung im Land des Lizenzgebers abhängt. Insofern hat der Lizenznehmer nur einen sehr geringen Einfluss, zu steuern, inwieweit durch ein „konformes“ Verhalten seinerseits die Anwendung der Lizenzschranke vermieden wird. Im Übrigen wird mit einer Verknüpfung zum Nexus-Ansatz in § 4j EStG-E letztendlich in Grenzen auch der Steuerwettbewerb mittels einer niedrigen Besteuerung über IP-Boxen akzeptiert.

Das gesamte Vorgehen zur Einführung einer Lizenzschranke steht im Einklang mit den Bemühungen der Bundesregierung zur Formulierung eines Rahmenmodells für IP-Boxen. Angesichts der fiskalischen Effekte (Jahreswirkung von 30 Mio. €) und der Anzahl der betroffenen Unternehmen (650 Fälle) ist vermutlich nur von einem eingeschränkten Anwenderkreis der Neuregelung auszugehen. Positiv ist ferner zu werten, dass der Gesetzentwurf auf eine „vollumfängliche“ Anwendung einer Lizenzschranke auf alle Zahlungen (zwischen fremden Dritten) verzichtet und somit erst einmal von der Fremdüblichkeit von Lizenzzahlungen an externe Dritte ausgeht. Dieses Vorgehen sollte so beibehalten und ggf. einer Evaluierung unterzogen werden, bevor über eine mögliche Änderung – so die Anmerkung des Bundesrates auf BT-Drucks. 18/11531 - nachgedacht wird.

¹⁹ Vgl. OECD (2016), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, OECD/G20 Projekt Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258037-de>.

²⁰ Vgl. OECD (2016), Wirksamere Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz, Aktionspunkt 5 – Abschlussbericht 2015, S. 39, Rz. 63-65.

Der Gesetzentwurf sieht die Einfügung eines neuen § 4j EStG-E vor. Gerade der Absatz 1 sieht eine Vielzahl von Einzelrechtsfolgen, Rückausnahmen und erneuten Ausnahmen von der Rückausnahme vor und ist hinsichtlich des Aufbaus und der konkreten Voraussetzungen sehr unklar formuliert, § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E erstreckt sich über 10 Zeilen (!) in dem Gesetzentwurf. Durch eine deutlich bessere Gliederung und durch eine mögliche Teilung des Absatzes 1 könnte die Lesbarkeit deutlich erhöht werden. Die konkreten Berechnungsschritte, die in Absatz 2 formuliert werden, ergeben sich m.E. auch nicht direkt aus dem Wortlaut, sondern können nur anhand der Gesetzesmaterialien abgeleitet werden.

2. Zu dem Gesetzentwurf

2.1. Anwendungsvoraussetzungen nach § 4j Abs. 1 EStG-E

- Als Anwendungsvoraussetzung des § 4j Abs. 1 EStG-E muss der Gläubiger eine dem Schuldner nahestehende Personen nach § 1 Abs. 2 AStG sein. Andere Kriterien für eine konzernierte Verflechtung sind vorstellbar (z.B. verbundene Unternehmen nach § 15 AktG, Umfang des Konsolidierungskreises), allerdings erscheint es m.E. zulässig, auf das hier verwendete Kriterium abzustellen.
- Nach § 4j Abs. 1 EStG-E wird auf „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren“ abgestellt, die einer Abzugsbeschränkung unterliegen können. Anhand des Wortlautes ist zu vermuten, dass die erfassten Bereiche inhaltlich deckungsgleich mit § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG sein sollen.

Es ist fraglich, ob diese Aufwendungen für Nutzungsüberlassungen im weitesten Sinne deckungsgleich mit denjenigen Aufwendungen sind, die sich (beim Lizenznehmer) auf Nutzungsüberlassungen für qualifiziertes geistiges Eigentum nach Definition der OECD ergeben. Dem Wortlaut nach sind sämtliche Rechte auch ohne zeitliche Beschränkung der Überlassung nach § 4j Abs. 1 EStG-E betroffen.

- Die Abzugsbeschränkung nach § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E soll dann nicht greifen, wenn sich die niedrige Besteuerung daraus ergibt, dass die Einnahmen beim Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen, die eine substantielle Geschäftstätigkeit voraussetzt. Die Rückausnahme ist in § 4j Abs. 1 Sätze 4, 5 EStG-E kodifiziert. Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese Rückausnahme gelten, wenn der Nexus-Ansatz nach Aktionspunkt 5 der OECD erfüllt ist. Eben dieser Zusammenhang wird aus dem Wortlaut allerdings nicht klar. So ist z.B. fraglich, ob die substantielle Geschäftstätigkeit auch durch weitere nicht Nexus-konforme Sachverhalte erreicht werden kann.

Auch ist unklar, was in § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E mit dem Wort „soweit“ angedeutet werden soll. Nach der Gesetzesbegründung soll die Abzugsbeschränkung greifen, wenn der Nexus-Ansatz nicht erfüllt ist, hingegen gilt der volle Betriebsausgabenabzug, wenn der Nexus-Ansatz erfüllt ist. Lösungen dazwischen sind angesichts des Wortlautes wohl nicht zulässig, so dass eine

Anwendung des § 4j EStG-E auf Teile der Betriebsausgaben für eine Lizenzüberlassung ausgeschlossen ist.

Weiterhin ist die Beschreibung der substantiellen Geschäftstätigkeit in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E mittels einer Negativabgrenzung ungenau. So stellt sich die Frage, in welchen Fallkonstellationen der Gläubiger das Recht „nicht weit überwiegend“ im Rahmen seiner Geschäftstätigkeit entwickelt hat. Insgesamt sollten § 4j Abs. 1 Sätze 4, 5 EStG-E neu formuliert werden und eine direkte Verknüpfung zum Nexus-Ansatz des OECD-Berichts hergestellt werden. Derzeit wird dieser eigenständig in § 4j Abs. 1 Sätze 4, 5 EStG-E definiert.

Im Übrigen wird mit einer Verknüpfung dann auch deutlich, dass ein „Uplift“ (für nicht qualifizierte Aufwendungen) in Grenzen auch unschädlich für ein präferenzielles Steuerregime sein kann. Weiterhin dürfte für die Ermittlung der Nexus-Quote entgegen der Gesetzesbegründung auch eine Bündelung über mehrere Projekte erlaubt sein. Auch wäre es wünschenswert, wenn seitens des BMF ggf. mit Verweis auf Ergebnisse des „Forum on Harmful Tax Practices“ eine Liste darüber bereitgestellt würde, welche IP-Box-Regelungen im Sinne des Nexus-Ansatzes derzeit unschädlich sind.

2.2. Definition der niedrigen Besteuerung in § 4j Abs. 2 EStG-E

- Nach § 4j Abs. 1 EStG-E soll das Abzugsverbot greifen, wenn eine niedrige Besteuerung vorliegt. Was hierunter zu verstehen ist, wird in § 4j Abs. 2 EStG-E erläutert. Im Kern soll diese Frage anhand einer Belastungsmessung beantwortet werden. Liegt dieses Ergebnis unter 25%, dann liegt eine niedrige Besteuerung vor.

Die Grenze von 25% orientiert sich wohl an § 8 Abs. 3 Satz 1 AStG. An dieser Grenze sollte im Hinblick auf § 4j EStG-E festgehalten werden, andernfalls würde die Frage nach einer niedrigen Besteuerung im Zuge der Hinzurechnungsbesteuerung anders beurteilt als die Frage der niedrigen Besteuerung nach § 4j EStG-E. Auch ist nicht erkennbar, dass die Bundesregierung ihre Meinung darüber verändert hat, ab welcher Belastungsgrenze eine niedrige Besteuerung anzunehmen ist.²¹ Inwieweit diese historische Einschätzung mittlerweile den empirischen Belastungen nicht mehr entspricht, kann nur im Zuge einer generellen Diskussion und nicht anhand einzelner Gesetzesnormen geführt werden.²²

- Anhand des Wortlautes ist schwer nachzuvollziehen, wie die Belastungsmessung zu erfolgen hat. Da das Ergebnis aber substantiell für die Anwendung von § 4j EStG-E ist, bedarf es m.E. einer Konkretisierung in § 4j Abs. 2 EStG-E: M.E. kann sich die niedrige Besteuerung nur aus dem Umstand eines präferenziellen Steuerregimes ergeben und nicht aus einer „niedrigen“ Regelbesteuerung. Dann sollte aber auch klarer zum Ausdruck kommen, welche einzelnen

²¹ Vgl. BT-Drucks. 16/6290, S. 91, „Außerdem sind durch die Unternehmensteuerreform international wettbewerbsfähige steuerliche Rahmenbedingungen geschaffen worden. Dazu gehört die Verringerung der nominalen Belastung bei Kapitalgesellschaften von rund 39 Prozent auf knapp unter 30 Prozent. Vor diesem Hintergrund ist es nicht gerechtfertigt, die Hinzurechnungsbesteuerung über das auf Grund der Rechtsprechung des EuGH Notwendige zurückzunehmen und die Niedrigsteuergrenze auf unter 25 Prozent abzusenken.“

²² Vgl. z.B. Schnitger, Weitere Maßnahmen zur BEPS-Gesetzgebung in Deutschland, IStR 2016, 214 – 226, hier S. 223; Lüdicke, Niedrige Besteuerung, in: Lüdicke/Schnitger/Spengel, Besteuerung internationaler Unternehmen: Festschrift für Prof. Dr. Dieter Endres, 2016, S. 219 – 236, hier S. 222.

Komponenten bereits zu einem präferenziellen Steuerregime führen.²³ Ausweislich der Gesetzesbegründung (Rechenbeispiele) sind die Vergünstigungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage und dem anzuwendenden Tarif zu suchen. Demzufolge sollten andere Vergünstigungen (z.B. verfahrenstechnische Aspekte) keine niedrige Besteuerung auslösen können. Im Ergebnis sollte daher in § 4j Abs. 2 EStG-E klargestellt werden, dass sich die niedrige Besteuerung ausschließlich als Ergebnis des Präferenzregimes darstellt.

- Weiterhin ist unklar, wie die mathematische Berechnung der Belastung zu vollziehen ist. So ist eine analoge Anwendung von § 8 Abs. 3 AStG m.E. nicht möglich, da ja auf die Belastung der Einnahmen abgestellt wird (und nicht auf die tatsächliche ausländische Belastung der Einkünfte). M.E. kann es nur so verstanden werden, dass eine fiktive Belastung unter Beachtung der Steuervergünstigung für die Einnahmen berechnet wird und diese dann ins Verhältnis der Einnahmen gesetzt wird. Dieses Vorgehen erscheint aber nur bei einem linearen Tarif möglich. Unklar ist damit, wie bei einem progressiven Tarif zu verfahren ist, insbesondere ob dann auf den Durchschnitts-, den Grenz- oder den Differenzsteuersatz abzustellen ist.

Weiterhin ist fraglich, wie Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften usw. zu berücksichtigen sind, wenn sich diese auch aber nicht ausschließlich auf die Besteuerung der Einnahmen auswirken. Vermutlich wäre eine Verhältnisrechnung anzustellen. Ferner ist unklar, inwieweit ausländische Ertragsteuern ebenfalls in die Belastungsrechnung einzubeziehen sind. Da auf die (inländische) Besteuerung durch das Präferenzregime abzustellen ist, sind m.E. ausländische Steuer nicht zu berücksichtigen.

2.3. Abzugsbeschränkung nach § 4j Abs. 3 EStG-E

Nach 4j Abs. 3 EStG-E sind Aufwendungen nach § 4j Abs. 1 EStG-E in Anhängigkeit von der Steuerbelastung teilweise nicht abziehbar. M.E. ist die angeordnete Rechtsfolge (Nichtabziehbarkeit) der Aufwendungen nach § 4j Abs. 3 Satz 1 EStG-E ungenau, da für die Frage der Abziehbarkeit eben nicht nur die niedrige Besteuerung ausschlaggebend ist (vgl. z.B. die Rückausnahmen in § 4j Abs. 1 Sätze 4,5 EStG-E). Fraglich ist ferner, inwieweit negative Belastungen nach § 4j Abs. 2 EStG-E z.B. infolge von Ermäßigungen entstehen können. Der Quotient sollte daher auf Werte zwischen null und eins beschränkt werden.

3. Zu der Stellungnahme des Bundesrates: Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne

Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 28.11.2016 entschieden, dass der Sanierungserlass gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Kernpunkt der Argumentation ist, dass mit dem Sanierungserlass eine – aus Sicht der Finanzverwaltung – Steuerbefreiung des Sanierungsgewinns aus Billigkeitsgründen angeordnet wird. Dies kann in Einzelfällen gegen das Legalitätsprinzip verstoßen, da die Finanzbehörden zur gesetzmäßigen Steuererhebung angehalten sind. Der Sanierungserlass stelle demgegenüber eine Ausnahme von der gesetzlich vorgeschriebenen

²³ So wird in § 4j Abs. 2 EStG-E nicht abschließend aufgezählt: steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften, Ermäßigungen.

Pflicht zur Besteuerung dar, indem eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift zur Anwendung kommt.

Nach alledem kann ein Erlass der Steuerschuld sich aber nur direkt aus der Anwendung der §§ 163, 227 AO ergeben. Jedenfalls sei es nicht im Verwaltungswege möglich, eine sachliche Unbilligkeit „anzuordnen“, obgleich sich diese anhand der Einzelfallprüfung nicht ergibt. Weiterhin sei es der historische Wille des Gesetzgebers gewesen, die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen durch die Abschaffung von § 3 Nr. 66 EStG a.F. aufzuheben. An dieser Grundsatzentscheidung habe sich bisher nichts geändert.

Der Große Senat resümiert in seinem Beschluss, dass sich der Gesetzgeber durchaus (wieder) einer anderen Grundsatzentscheidung anschließen kann, wonach aus wirtschafts- und arbeitsmarktpolitischen Interessen eine Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen gewährt wird. Vor diesem Hintergrund sollte der Gesetzgeber die bisherige (gesetzliche) Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen überdenken. Jedenfalls lassen sich gute ökonomische Gründe finden, wieso es sinnvoll erscheint, dass sich der Staat über einen Erlass der Steuern an der Sanierung von Unternehmen beteiligt. Hierbei dürften vor allem arbeitsmarktpolitische Interessen in den Vordergrund gestellt werden. Daneben dürfte es aus volkswirtschaftlichen Gründen auch ein Interesse geben, Erleichterungen zu gewähren, so dass sich ein Unternehmen aus einer Krisensituation schnell wieder „erholt“ und damit auch über die erwirtschafteten Gewinne sich an der Finanzierung des Staatshaushaltes beteiligt.

Nach alledem sollte der Gesetzgeber eine Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne wieder einführen, die auf die bisher entwickelten Kriterien Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, Forderungsverzicht der Gläubiger in Sanierungsabsicht und Sanierungseignung des Forderungsverzichts abstellt.

Weiterhin sollte geklärt werden, wie mit „laufenden“ Sanierungsfällen umzugehen ist. Hierbei wäre auch zu differenzieren, inwieweit diese die Anwendung des Sanierungserlasses bereits vor der Entscheidung des Großen Senates beantragt haben. Eine mögliche Übergangsregelung sollte jedenfalls so ausgestaltet werden, dass keine (gegenüber dem bisherigen Sanierungserlass) zusätzliche Steuerlast entsteht.

4. Zu einer Anhebung der Grenze nach § 6 Abs. 2 EStG (GWG-Grenze)

Am 07.03.2017 verkündete das Bundesministerium für Wirtschaft und Energie (BMWi), dass die Koalition eine Einigung erzielt habe, wonach die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter von bisher 410€ auf 800€ zum 01.01.2018 angehoben werden solle. Nach Ansicht des BMWI sollen hierdurch „kleine Mittelständler und Handwerksbetriebe konkret von Bürokratie und Kosten“ entlastet werden.

Die GWG-Grenze wurde – Abseits der Änderung (Euro-Umrechnung) durch das Steuer-Euroglättungsgesetz vom 19.12.2000 – letztmalig im Jahre 1964 durch das Steueränderungsgesetz 1964 vom 16.11.1964 angehoben. Der Finanzausschuss stellte am 16.10.1964 (BT-Drucks. IV/2617) fest, dass „die seit 1953 bestehende Wertgrenze von 600 DM im Jahr für die Abschreibungsfreiheit bei geringwertigen Wirtschaftsgütern nicht mehr für ausreichend [anzusehen ist], um den mit der

Abschreibungsfreiheit beabsichtigten Vereinfachungseffekt zu erzielen. Die Wertgrenze soll daher auf 800 DM angehoben werden.“ Nach dieser Erkenntnis „ruhte“ dann der angesprochene Vereinfachungseffekt über ein halbes Jahrhundert (53 Jahre und 14 Regierungen).

Vor diesem Hintergrund mag es sachgerecht erscheinen, dass diese Grenze nun annähernd verdoppelt werden soll. Dies kann zu positiven Liquiditätseffekten führen. Im Übrigen wird durch die Anhebung in Grenzen ein Steuervereinfachungseffekt erzielt, indem nun keine zusätzlichen Aufzeichnungen ab 410€ bis dann wohl 800€ zu tätigen sind (bisher fiel dieser Bereich in die Pool-Abschreibung).

M.E. ist es aber dann nicht mehr notwendig, dass die Pool-Abschreibung (§ 6 Abs. 2a EStG: Abschreibung über 5 Jahre, Grenze von 1.000€) fortgeführt wird. Letztendlich sollte diese Frage allerdings davon abhängen, inwieweit durch die Anwendung der Pool-Abschreibung dann überhaupt noch bei betroffenen Unternehmen eine Vereinfachung bei den steuerlichen Pflichten erzielt werden kann bzw. die Pool-Abschreibung überhaupt noch zu ökonomischen Vorteilen führen kann: Die Anwendung der Pool-Abschreibung bedingt nach § 6 Abs. 2a EStG, dass einheitlich für ein Wirtschaftsjahr sämtliche Wirtschaftsgüter ab 150€ im Pool abgeschrieben werden. Damit stünden den Vereinfachungseffekten aus der Pool-Abschreibung bis 1.000€ Liquiditätsnachteile durch einen Verzicht der Sofortabschreibung bis dann 800€ gegenüber.

Berlin, den 28.03.2017

Prof. Dr. Frank Hechtner



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

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

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).

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

⁵*Eine 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



Bundes
rechnungshof

Bundesrechnungshof • Postfach 12 06 03 • 53048 Bonn

Bonn, den 15. März 2017

Telefon 0228 99 721-1830

An die
Vorsitzende des Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
Frau Abgeordnete Ingrid Arndt-Brauer
Platz der Republik 1
11011 Berlin

Unser Zeichen, unsere Nachricht vom
VIII 3 - 2017 - 0050 (Bericht)

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

nur per E-Mail:
finanzausschuss@bundestag.de

Öffentliche Anhörung des Finanzausschusses am 29. März 2017

Ihr Schreiben vom 9. März 2017

Ihr Zeichen: PA 7 - 18/11233

Anlage: 1 Stellungnahme

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

vielen Dank, dass Sie dem Bundesrechnungshof Gelegenheit geben, sich dem Ausschuss gegenüber zu äußern. Wir übersenden Ihnen unsere schriftliche Stellungnahme.

Der Bundesrechnungshof wird durch Herrn Ministerialrat BRH Korn vertreten.

Mit freundlichen Grüßen


Bur


Korn

Sitz des Bundesrechnungshofes
Adenauerallee 81
53113 Bonn

Telefon 0228 99 721-0
Telefax 0228 99 721-2990

Internet
www.bundesrechnungshof.de
E-Mail
poststelle@brh.bund.de

**Stellungnahme des Bundesrechnungshofes
zur Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages
am 29. März 2017 zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen“ (BT-Drucksache 18/11233).**

I Allgemein

Der Bundesrechnungshof begrüßt die Zielrichtung des vorliegenden Gesetzesentwurfes. Durch die gesetzliche Neuregelung soll insbesondere die Empfehlung des gemeinsamen Projekts von OECD und G 20 gegen Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung zur wirksamen Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz umgesetzt werden (Base Erosion and Profit Shifting – BEPS).

Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung hatte das Bundesministerium der Finanzen bereits während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens auf unsere nachfolgenden Bedenken hingewiesen.

II Artikel 1: Änderung des Einkommensteuergesetzes:
§ 4j EStG-E, Aufwendungen für Rechteüberlassungen

Der Gesetzesentwurf sieht vor, den Betriebsausgabenabzug für Rechteüberlassungen einzuschränken. Aufwendungen für Rechteüberlassung an nahestehende Personen sollen künftig nicht oder nur noch zum Teil abziehbar sein, wenn die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger im Ausland nicht oder nur niedrig besteuert werden und der Zahlungsempfänger keine substantielle Geschäftstätigkeit ausübt.

Der persönliche Anwendungsbereich der Regelung ist auf Zahlungen zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Absatz 2 Außensteuergesetz beschränkt. Eine mögliche Gestaltung mit Zwischengesellschaften in Drittländern soll § 4j Absatz 1 Satz 2 Einkommensteuergesetz – Entwurf (EStG-E) verhindern. Die Regelung sieht vor, dass Steuerpflichtige die Abzugsbeschränkung nicht dadurch umgehen können, dass die Lizenzzahlungen nicht direkt in ein schädli-

ches Lizenzboxsystem fließen, sondern zunächst an eine nahestehende Person (z. B. eine Konzerngesellschaft bzw. ein verbundenes Unternehmen) in einem Hochsteuerland gezahlt werden und von dort aus in ein Niedrigsteuerland fließen.

Das Eingrenzen der Abzugsbeschränkung auf nahestehende Personen als Zahlungsempfänger erscheint uns nicht zweckmäßig, da dadurch das Verfahren unnötig kompliziert wird und diese Regelung durch das Nutzen konzernfremder Zwischengesellschaften leicht umgangen werden kann.

Insbesondere § 4j Absatz 1 Satz 2 EStG-E, mit dem ein Umgehen der Abzugsbeschränkung durch verbundene Unternehmen verhindert werden soll, halten wir für nicht praktikabel. Denn die Prüfung der gesetzlichen Voraussetzungen wird für jeden Einzelfall umfangreiche Ermittlungen und gegebenenfalls Auskunftsersuchen an ausländische Finanzbehörden erfordern. Das wird sich nach unseren Erfahrungen in der Praxis als langwierig und sehr zeitintensiv erweisen.

Wir regen daher an, die Abzugsbeschränkung nicht auf konzerninterne Zahlungen einzugrenzen.

Eine Abzugsbeschränkung sollte immer dann beim inländischen Zahler zur Anwendung kommen, wenn die Einnahmen aus der Rechteüberlassung beim endgültigen Zahlungsempfänger nicht oder nur gering besteuert werden. Den Nachweis, wer letztendlich Begünstigter der Zahlungen ist, sollten die inländischen Schuldner führen müssen.

Dabei sollte die Steuerpflichtigen jedoch keine unnötig schwer zu erfüllende Beweislast treffen. Der Gesetzgeber sollte deshalb ein Verfahren schaffen, das klare Regeln und Vertrauensschutz beinhaltet. Dafür bietet sich aus unserer Sicht an, ein Verzeichnis geprüfter Zahlungsempfänger zu erstellen. Zahlungen an die in diesem Verzeichnis genannten Empfänger sollten dann uneingeschränkt als Betriebsausgaben abzugsfähig sein.

Voraussetzung sollte sein, dass die jeweiligen Empfängerländer Lizenzeinnahmen regulär besteuern und ihrerseits über Abzugsbeschränkungen für den Fall verfügen, dass Zahlungen für Lizenzen in eine „Steuroase“ weitergeleitet werden.

Dann wäre es auch möglich, für Lizenzzahlungen in diese Empfängerländer den Betriebsausgabenabzug uneingeschränkt zuzulassen. Auf das genannte Empfängerverzeichnis könnte verzichtet werden.



Stellungnahme des Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland

zur Anhörung des Finanzausschusses zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (BT-Drucksache 18/11233) am 29. März 2017

1. Allgemeine Vorbemerkung: nationale Maßnahmen blieben nötig und legitim

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit kritisiert seit langem die aggressive Steuervermeidung von Unternehmen, bei der Grauzonen und Lücken im internationalen Steuergewebe ausgenutzt werden. Trotz der 2015 von G20 und OECD beschlossenen Maßnahmen ist es noch ein langer Weg hin zu einem international fairen Steuersystem. Nicht nur haben die Ergebnisse große Schwächen¹, auch in den jetzt noch laufenden Verhandlungen auf G20- und EU-Ebene zeigt sich, dass die Steueroasen ihre schädlichen Praktiken nach wie vor zu verteidigen suchen. Solange noch keine umfassenden internationalen Lösungen einschließlich Mindeststeuern gefunden sind, haben die Nationalstaaten **das Recht und die Pflicht, mit nationalen Regeln die Probleme anzugehen**. Vor diesem Hintergrund begrüßt das Netzwerk Steuergerechtigkeit auch den vorliegenden Gesetzesentwurf, der – im Einklang mit den G20/OECD-Beschlüssen – eine sinnvolle, wenn auch unzureichende nationale Abwehrregel konstituiert.

Diese ist auch deshalb nötig, weil auf **EU-Ebene viel zu wenige Fortschritte** über die G20/OECD-Beschlüsse hinaus zu erkennen sind. Im Rahmen der Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken² vom Juni 2016 wurde zum Beispiel die von der Kommission vorgeschlagene „switch-over“ Klausel bei Niedrigbesteuerung im Empfängerstaat³ vom Rat am Ende gestrichen. Die Reform der „Zinsen- und Gebühren-Richtlinie“ für EU-interne Zahlungen steckt seit Jahren im Rat fest. Und in der Gruppe „Verhaltenskodex“ hat sich erschreckend wenig verändert, trotz all der Steuerskandale der letzten Jahre.⁴ Es ist deshalb nur billig, wenn Deutschland auf die unfaire Blockadehaltung der Steueroasen sowie ihr Ausnutzen der EU-Freiheiten reagiert und nun eine mit internationalen Beschlüssen konforme nationale Abwehrregel beschließt, die zumindest einigen Praktiken einen Riegel vorschiebt. Ein weiteres Abwarten auf ein Einlenken der Steueroasen wäre eine falsche Toleranz gegenüber deren andauernder und massiver steuerlicher Rücksichtslosigkeit.

¹ Vgl. z.B. BEPS Monitoring Group (2015): Overall Evaluation of the G20/OECD Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project. <https://bepsmonitoringgroup.files.wordpress.com/2015/10/general-evaluation.pdf>.

² RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

³ Vgl. Art. 6, Vorschlag für eine RICHTLINIE DES RATES mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN>.

⁴ Vgl. z.B. Entschließung des Europäischen Parlaments vom 6. Juli 2016 zu Steuervorbescheiden und anderen Maßnahmen ähnlicher Art oder Wirkung (2016/2038(INI)), AO-AR. <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+TA+P8-TA-2016-0310+0+DOC+XML+V0//DE>. Vgl. auch Simon Bowers: Jean-Claude Juncker blocked EU curbs on tax avoidance, cables show, The Guardian, 01.01.2017. <https://www.theguardian.com/business/2017/jan/01/jean-claude-juncker-blocked-eu-curbs-on-tax-avoidance-cables-show>.

2. Zum vorliegenden Gesetzesentwurf – Abzugsbeschränkung bei Aufwendungen für Rechteüberlassungen (Artikel 1): Richtig und rechtmäßig, aber zu kurz gegriffen

a. G20/OECD-Beschlüsse zu Lizenzen insgesamt weiterhin falsch

Die Nutzung von Lizenzeinnahmen zur Gewinnverschiebung spielt bei der aggressiven Steuervermeidung eine zentrale Rolle⁵ und war deshalb zu Recht einer der Schwerpunkte des G20/OECD-Projekts gegen „Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung“ („BEPS“). Der Vorschlag der Bundesregierung steht nach unserem Verständnis vor allem im Kontext der Maßnahme 5 gegen schädliche Steuerpraktiken, auch wenn er nicht direkt eine Umsetzung darstellt. Denn der Beschluss richtet sich zunächst nur an die Steueroasen und erlegt ihnen auf, ihre schädlichen Steuerpraktiken den beschlossenen Mindeststandards zu unterwerfen.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hatte den damals zwischen den Finanzministern Schäuble und Osborne **ausgehandelten Kompromiss scharf kritisiert**⁶, weil die angeblich „guten“ Boxen ebenfalls ein falsches Modell der Forschungsförderung sind⁷, sich dieses falsche Modell nun durch die offizielle Anerkennung weiter verbreitet⁸ und der „Nexus“-Ansatz in der Praxis nicht umsetzbar ist. Völlig verkehrt ist auch, dass bis Ende 2016 (mit Geltung bis 2021) sogar Boxen eingeführt werden durften, die nicht den neuen Grundsätzen entsprechen.⁹ Wir halten an unserer grundsätzlichen Kritik weiterhin fest.

Wir geben im Übrigen zu bedenken, dass es nicht der Absurdität entbehrt, sich an einen Kompromiss zu halten, der mit der britischen Regierung ausgehandelt wurde, die sich nun – wenn auch in neuer Besetzung – daran macht, die EU zu verlassen, und die massive Steuersenkungen angekündigt hat. Auch haben wir Zweifel, ob die Steueroasen ihrerseits den G20/OECD-Beschluss konsequent umsetzen, was ein unilaterales Handeln Deutschlands zusätzlich rechtfertigt.

Mit dem Gesetzesentwurf wird zumindest klargestellt, dass alle nicht mit den G20/OECD-Beschlüssen konformen und damit auch offiziell **schädlichen Steuerpraktiken von Deutschland aus nicht mehr akzeptiert werden**. Wie die Bundesregierung gehen auch wir davon aus, dass solche nicht mit den G20/OECD-Beschlüssen konformen Boxen vorkommen werden.

b. Die „substanzielle Geschäftstätigkeit“: G20/OECD-konform

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hält den Vorschlag für konform mit den – an sich abzulehnenden – G20/OECD-Beschlüssen. Dabei ist zunächst zu beachten, dass der **Beschluss zu Maßnahme 5 sich primär an die Steueroasen richtet** und sie zu einer

⁵ Siehe z.B. Tom Karkinsky, Nadine Riedel: Corporate taxation and the choice of patent location with multinational firms, Journal of International Economics Nr. 88, 2012. http://www.sbs.ox.ac.uk/sites/default/files/Business_Taxation/Docs/Publications/Working_Papers/Series_09/WP0931.pdf.

⁶ Netzwerk Steuergerechtigkeit: Offener Brief zu Patentboxen an Finanzminister Schäuble, 13.11.2014. <https://netzwerksteuergerechtigkeit.files.wordpress.com/2014/11/brief-patentboxen.pdf>.

⁷ Siehe dazu auch Lisa Evers, Helen Miller, Christoph Spengel: Intellectual Property Box Regimes: Effective Tax Rates and Tax Policy Considerations, Discussion Paper Nr. 13-070, ZEW, 2013. <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp13070.pdf>.

⁸ Seit dem G20-Beschluss kamen zu den zehn schon bestehenden Patentboxen in Europa zumindest Irland und Italien dazu. In der Schweiz scheiterte die landesweite Einführung kürzlich nur an einem Referendum.

⁹ Vgl. Abschnitt i Nr. 62ff, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

Anpassung ihrer Boxen verpflichtet („Action 5 specifically requires substantial activity for any preferential regime“¹⁰). Der Beschluss enthält demgegenüber *keine* Verpflichtung, eine Box einzuführen („jurisdictions remain free to decide whether or not to implement an IP regime“¹¹), und auch *keine* Pflicht aller anderen Staaten, alle bestehenden Präferenzregime umfassend anzuerkennen. Um solch eine Wirkung zu entfalten, hätten G20 und OECD umfassende Aussagen dazu machen müssen, ob Anrechnungsmethoden im Allgemeinen noch zulässig sind. Eine solche Aussage wäre aber schon deshalb nicht zu erwarten, weil das Projekt einen ganz anderen Fokus hatte und weil die USA in ihren Steuerabkommen die Anrechnungsmethode anwenden. Ohne die US-Praxis mit dieser Methode¹² dieser Stelle beschönigen zu wollen, bleibt es eine Tatsache, dass das BEPS-Projekt sich nicht äußert zu der Frage, wie weit im G20-Kontext Präferenzregime vonseiten der geschädigten Staaten behandelt werden müssen. Es gibt nur einen Beschluss, dass nicht mehr alle Präferenzregime international akzeptiert werden.

Der vorliegende Gesetzesentwurf wird dem G20/OECD-Beschluss zu Maßnahme 5 auf zwei Wegen gerecht: Zum einen hat sich die Bundesregierung dafür entschieden, Boxen auszunehmen, denen eine „substanzielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“ (§ 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E). Es scheint zwar so zu sein, dass die Bundesregierung den Begriff nicht ganz wie im G20/OECD-Beschluss verwendet, da dieser eine *anteilige* Anerkennung *jeder* Forschungs- und Entwicklungstätigkeit vorsieht (mit 30-Prozent-Uplift), das heißt die „Substanz“ liegt quasi in jeder Forschungs- und Entwicklungstätigkeit selbst begründet.¹³ Die Bundesregierung scheint hingegen eher von einer Entweder-Oder-Entscheidung mit einer Schwelle auszugehen, denn nur wenn ein Recht „weit überwiegend“ über „eigene“ Geschäftstätigkeit entwickelt wurde, soll es die Ausnahme für dieses Recht geben. Der G20/OECD-Beschluss wird in dieser Hinsicht wohl restriktiv interpretiert, was wir begrüßen. Allerdings ist zu beachten, dass es hier nur um die *komplette* Ausnahme bestimmter Präferenzregime geht (was das Netzwerk Steuergerechtigkeit wie gesagt an sich nicht billigt). Doch auch die übrigen Rechteüberlassungen – z.B. solche mit nicht „weit überwiegender“ Eigenentwicklung – werden durch den Gesetzesvorschlag nicht völlig missachtet, sondern erfahren im Rahmen der konkreten Abzugsbeschränkung (siehe nächster Abschnitt) eine Anerkennung, die die internationalen Beschlüsse berücksichtigt.

c. Die nationale Abzugsbeschränkung: sinnvolle Anrechnung

Laut dem Gesetzesentwurf soll es eine Begrenzung des Abzugs von konzerninternen „Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten“ geben. Zur Anwendung kommt dabei eine Formel, die im Ausland gezahlte Steuern berücksichtigt. Die Formel führt nicht dazu, dass automatisch das deutsche Steuerniveau (im Schnitt knapp 30 Prozent¹⁴) gilt. Dies ist nach unserem Verständnis

¹⁰ Vgl. Nr. 24, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

¹¹ Vgl. Nr. 26, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

¹² Durch die Nicht-Anwendung der Methode auf die nicht repatriierten Gewinne wird die Anrechnung in der Praxis extrem abgeschwächt, was auch zu den bekannten Problemen mit der Niedrigbesteuerung von US-Konzernen für ihre Auslandsgewinne führt.

¹³ Vgl. v.a. die Formel in Nr. 30, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

¹⁴ 29,83 Prozent laut Bundesfinanzministerium (2016): Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2015, Stand 21.06.2016, S. 20, Grafik 3 „Unternehmensbesteuerung 2015 im internationalen Vergleich – Tarifliche Belastung des Gewinns von

nur bei einer Nullbesteuerung der Fall, da dann der Abzug auf null sinkt. Bei einer auch nur minimalen Besteuerung im Ausland sinkt der effektive Gesamtsteuersatz aber ab und führt bei 25 Prozent ausländischer Steuer zu keiner Nachbesteuerung in Deutschland und 25 Prozent Gesamtsteuerlast. Das heißt, es kommt hier eine Art **abgeschwächtes Anrechnungsverfahren** zur Anwendung. Dies führt aber keineswegs zu einer echten Doppelbesteuerung, sondern lässt einen Steueranteil in den Steueroasen. Da wie gesagt die G20/OECD-Beschlüsse aus unserer Sicht keinerlei Einschränkung machen, was Anrechnungsverfahren angeht, ist der Gesetzesvorschlag konform mit den Beschlüssen. Auch die Anwendung schon ab 2018 ist in dieser Hinsicht gerechtfertigt. Wir fänden auch eine noch frühere Anwendung sinnvoll.

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit kritisiert jedoch, dass die Beschränkung des Abzugs sich nur auf Zahlungen an „nahe stehende Personen“ (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E) beziehen soll. Einbezogen werden sollten stattdessen **alle Zahlungen, also auch die an dritte, unverbundene Unternehmen**. Dafür spricht zum einen, dass die Niedrig- und Nichtbesteuerung im Ausland aus Gesichtspunkten der Steuergerechtigkeit immer ein Problem darstellt, egal ob der Empfänger ein verbundenes Unternehmen ist oder nicht. Außerdem könnte diese Lücke gezielt genutzt werden, um mit scheinbar unverbundenen Unternehmen, z.B. Zwischengesellschaften, das Gesetz zu umgehen. Schließlich wäre eine allgemeine Regel einfacher umzusetzen. Der Steuerpflichtige sollte natürlich die Möglichkeit haben, die Zahlung im Einzelfall zu rechtfertigen, z.B. wenn an anderer Stelle tatsächlich doch Steuern gezahlt werden.

Weitere **Details der erfassten Zahlungen begrüßen wir**. Dies gilt für den vorgesehenen Vorrang vor Doppelbesteuerungsabkommen (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E), den wir für nötig halten, um das Gesetz effektiv zu machen und der inzwischen auch verfassungsgerichtlich als zulässig erachtet wird.¹⁵ Es gilt ebenso für die Durchgriffsregel (§ 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E). Richtig ist auch die Einbeziehung von Betriebsstätten (§ 4j Abs. 1 Satz 3 EStG-E), die auch im G20/OECD-Beschluss vorgesehen ist.¹⁶ Und richtig ist der Ausschluss von Zahlungen für Rechte, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden (§ 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E). Dieser ist ebenfalls im G20/OECD-Beschluss vorgesehen, da dieser sich explizit auf „Patente“ und Äquivalente beschränkt.¹⁷

d. Das Mindeststeuerniveau: angemessen und nötig

Das Netzwerk Steuergerechtigkeit hält den vorgeschlagenen Prozentsatz von 25 Prozent als Mindeststeuerniveau (§ 4j Abs. 2 EStG-E) für **angemessen, aber zugleich auch für nötig**. Er entspricht bisheriger Praxis bei der Hinzurechnungsbesteuerung laut Außensteuergesetz (§ 8 Absatz 3), wo auch absolut 25 Prozent Besteuerung als Grenze für die niedrige Besteuerung zu finden sind. Er liegt aber immer noch deutlich unter

Kapitalgesellschaften 2015 (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuern, Gewerbeertragsteuern und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)“.

¹⁵ BVerfG, Beschluss 2 BvL 1/12 vom 15.12.2015.

¹⁶ Vgl. Nr. 33, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

¹⁷ Vgl. Nr. 34, OECD (2015): Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance. ACTION 5 – 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing.

dem durchschnittlich in Deutschland gezahlten Satz von knapp 30 Prozent (Körperschafts- und Gewerbesteuer). Deshalb sollte er nicht tiefer noch tiefer liegen.

Nicht stichhaltig ist unseres Erachtens der Verweis auf die EU-Richtlinie zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken.¹⁸ Diese verweist zwar bei der Hinzurechnungsbesteuerung auf das – zu niedrige – Niveau von 50 Prozent der nationalen Besteuerung. Doch wird explizit klargestellt, dass dies nur ein Mindestniveau ist, denn in Art. 3 heißt es: „Diese Richtlinie verhindert nicht die Anwendung nationaler oder vertraglicher Bestimmungen zur Wahrung eines höheren Maßes an Schutz der inländischen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlagen.“

Wir begrüßen auch die Klarstellung, dabei „sämtliche Regelungen zu berücksichtigen, die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassungen auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen“. Nur dieser umfassende Ansatz wird der Realität in Steueroasen gerecht.

3. Weiter gehende Maßnahmen nötig

Es ließen sich viele weiter gehende Maßnahmen nennen, wir beschränken uns aber auf zwei aus unserer Sicht besonders nahe liegende: Zum einen denken wir, dass die im Gesetz zum Ausdruck kommende Bewertung von Doppelbesteuerungsabkommen weitere Konsequenzen haben muss. In der Begründung wird beklagt: "Da eine Vielzahl der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen einen Nullsteuersatz auf Lizenzzahlungen vorsieht [...], wäre es möglich, dass es multinationalen Unternehmen auch weiterhin gelingen wird, Gewinne durch Lizenzzahlungen auch in solche Staaten zu verlagern." Diese Klage hatte das Netzwerk Steuergerechtigkeit in den letzten Jahren schon häufig zum Ausdruck gebracht, allerdings mit Blick auf die Interessen von ärmeren Staaten, denen Deutschland durch die Anwendung des OECD-Musters für Steuerabkommen in der Vergangenheit möglichst niedrige Quellensteuersätze abverlangt hatte – auch die aktuelle Verhandlungsgrundlage von 2013 sieht als Ideal keine Quellensteuern auf Lizenzen vor.¹⁹ Es wäre deshalb konsequent, die **deutsche Verhandlungsgrundlage für Steuerabkommen anzupassen** oder zumindest eine gesonderte für Verhandlungen mit Entwicklungsländern zu veröffentlichen, die Quellensteuern nicht begrenzen sollte.

Außerdem müsste gegen die **innerdeutsche Gewinnverschiebung** über Lizenzen vorgegangen werden. Einige Kommunen in Deutschland locken mit niedrigen Gewerbesteuern gezielt Tochtergesellschaften für geistige Eigentumsrechte von Großkonzernen an. BASF zum Beispiel versteuert seine Produktion in Lemförde über eine Briefkastenfirma in Monheim; ähnlich agieren anscheinend Henkel und Bayer.²⁰ Die Bundesregierung sollte über ein Bundesgesetz sicherstellen, dass es nicht zu solchen Gewinnverschiebungen mithilfe von geistigen Eigentumsrechten kommt.

¹⁸ RICHTLINIE (EU) 2016/1164 DES RATES vom 12. Juli 2016 mit Vorschriften zur Bekämpfung von Steuervermeidungspraktiken mit unmittelbaren Auswirkungen auf das Funktionieren des Binnenmarkts. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32016L1164&from=EN>.

¹⁹ Art. 12 Abs. 1, Verhandlungsgrundlage für Doppelbesteuerungsabkommen im Bereich der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Stand 22.08.2013.

²⁰ Konrad Fischer: Deutschlands dreisteueste Steueroase, Handelsblatt, 02.11.2016. <http://www.handelsblatt.com/finanzen/steuern-recht/steuern/steuern-deutschlands-dreisteueste-steueroase/14764152.html>.



Netzwerk Steuergerechtigkeit Deutschland

c/o WEED e.V., Eldenaer Str. 60, 10247 Berlin

www.netzwerk-steuergerechtigkeit.de

Ansprechpartner/innen:

- Sarah Godar, Koordinatorin, sarah.godar@netzwerk-steuergerechtigkeit.de
- Markus Henn, Mitglied im Koordinierungskreis, markus.henn@weed-online.org

Mitglieder des Netzwerks sind:

- Arbeitsgruppe Alternative Wirtschaftspolitik
- Attac Deutschland
- Evangelischer Verband Kirche-Wirtschaft-Arbeitswelt
- Forum Ökologisch-Soziale Marktwirtschaft
- GEW – Gewerkschaft Erziehung und Wissenschaft
- Global Policy Forum
- Misereor
- Oxfam Deutschland
- Transparency International Deutschland
- ver.di – Vereinte Dienstleistungsgewerkschaft
- WEED – Weltwirtschaft, Ökologie & Entwicklung

Per Email: finanzausschuss@bundestag.de

Frau

Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Platz der Republik 1

11011 Berlin

23. März 2017

Unser Zeichen: Pin/sii

1866416_v1

Öffentliche Anhörung zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen, BT-Drs. 18/11233

Sehr geehrte Frau Vorsitzende,

haben Sie vielen Dank für die Gelegenheit zur Stellungnahme zu dem o.g. Gesetzentwurf. Im Hinblick auf meine Spezialisierung im Bereich des Internationalen Steuerrechts und des BEPS-Projekts möchte ich meine Stellungnahme auf § 4j EStG-E einschließlich der Folgeänderungen beschränken.¹ Denn nur bei der vorgeschlagenen Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen besteht ein – allerdings indirekter – Bezug zum BEPS-Projekt.

Zu Beginn erläutere ich den Hintergrund des Gesetzentwurfs (I.). Dann folgt eine Analyse der Abzugsbeschränkung im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht (II.). Daran schließt sich eine kritische Würdigung der einzelnen Tatbestandsmerkmale der Abzugsbeschränkung sowie des Verhältnisses zu anderen ertragsteuerlichen Normen an (III.). Den Abschluss bildet eine Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse (IV.). Der Inhalt der BT-Drs. 18/11531 wird an den geeigneten Stellen berücksichtigt.

¹ Die Stellungnahme gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

I. Hintergrund des Gesetzentwurfs

Die Globalisierung ist mit einem zunehmenden Steuerwettbewerb verbunden, der grundsätzlich positiv zu werten ist, wenn er mit fairen Mitteln geführt wird. Nachteilig sind dagegen Steuervorteile, die gezielt gebietsfremden Unternehmen gewährt werden.² Deshalb befassen sich OECD und EU schon seit vielen Jahren mit der Eindämmung schädlicher Vorzugsregime, die lediglich den Zweck haben, dem eigenen Standort einen Vorteil im Wettstreit um die Anlockung von Investitionen zu verschaffen. Diese Vorzugsregime verzerren nicht nur Investitionsentscheidungen, was dem Ziel des internationalen Freihandels bzw. der optimalen Allokation von Ressourcen widerspricht. Sie können auch das Steueraufkommen der Nachbarstaaten verringern, indem sie einen Anreiz zur grenzüberschreitenden Verlagerung von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern und „mobilen“ Einkünften bilden („spillover“). Wenn weitere Staaten auf den Wettbewerb reagieren und eigene Vorzugsregime einführen, um ihrerseits Investitionen anzulocken, entsteht ein steuerlicher Unterbietungswettlauf („race to the bottom“), bei dem es am Ende nur fiskalische Verlierer gibt. Im EU-/EWR-Raum ist außerdem der Aspekt der verbotenen staatlichen Beihilfe gem. Art. 107 Abs. 1 AEUV zu beachten, denn der EU-Binnenmarkt kann sein wirtschaftliches Potenzial nicht voll entfalten, wenn einzelne Staaten die bei ihnen niedergelassenen Unternehmen mit selektiven steuerlichen Vorzugsregeln begünstigen und dadurch den grenzüberschreitenden Handel beeinträchtigen („level playing field“).

Vorzugsregime sind auch aus steuersystematischer Sicht kritisch zu sehen, da es sich in vielen Fällen um Lenkungs- bzw. Subventionsnormen handelt, die in der auf staatliche Einnahmezielung gerichteten Körperschaftsteuer an sich nichts verloren haben. Besonders kritikwürdig sind Patent- und Lizenzboxen, die eine ermäßigte Besteuerung von Verwertungseinkünften vorsehen, ohne dass der Steuerpflichtige bestimmte Substanzerfordernisse erfüllen muss. Zwar scheinen auch solche Steuervergünstigungen der Förderung von Forschung und Entwicklung (FuE) zu dienen, indem sie einen Anreiz zur Anmeldung von Patenten bilden. Sie entpuppen sich aber schnell als gefährliche Waffe im internationalen „Steuerkrieg“, wenn die Begünstigung ohne Anbindung an eine tatsächliche FuE-Tätigkeit gewährt wird. Diese Form der Output-Förderung erlaubt nicht nur Mitnahmeeffekte, die dem eigentlichen Förderzweck zuwiderlaufen (Begünstigung von IP, das in einem anderen Land entwickelt worden ist). Sie bewirkt auch eine doppelte wirtschaftliche Begünstigung, weil das Unternehmen das neue Patent aufgrund des staatlichen Patentschutzes exklusiv verwerten darf und bereits dadurch eine „Belohnung“ für den Entwicklungserfolg erhält.

Vor diesem Hintergrund ist es sehr zu begrüßen, dass sich die Bundesregierung dem politischen Ziel der Eindämmung schädlicher Vorzugsregime verschrieben hat. Zu den bereits erzielten Er-

² Hey, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 7 Rz. 73.

folgen gehören die Revitalisierung der Code-of-Conduct-Gruppe der EU (Verhaltenskodex für die Unternehmensbesteuerung), die Herbeiführung einer Einigung zu BEPS-Maßnahme 5 („Harmful Tax Practices“), die maßgeblich auf eine gemeinsame Initiative der Finanzminister Dr. Schäuble und Osborne zurückgeht, sowie die vermehrte Einschaltung der EU-Kommission, die inzwischen zahlreiche steuerliche Maßnahmen einzelner EU-Mitgliedstaaten beihilferechtlich aufgegriffen hat. Die Bundesregierung steht allerdings vor dem Problem, dass eine sofortige und vollständige Abschaffung der Vorzugsregime und insbesondere auch der schädlichen Patent- und Lizenzboxen international nicht durchsetzbar ist. Die G20-Mitgliedstaaten haben sich im Rahmen des BEPS-Projekts lediglich dazu verpflichtet, ihre als schädlich eingeordneten Patent- und Lizenzboxen innerhalb einer Übergangsfrist von fünf Jahren auslaufen zu lassen (30.6.2021) und neue Begünstigungen nur noch nach Maßgabe des „Modified Nexus Approach“ auszugestalten. Der Nexus-Ansatz knüpft den Umfang der Vergünstigung an die eigenen qualifizierten FuE-Aufwendungen des Steuerpflichtigen, was die willkürliche Verlagerung von bestehendem IP im Konzern erschwert (jedoch auch einen Anreiz zur grenzüberschreitenden Verlagerung der dem Patent vorangehenden FuE-Tätigkeit schafft).³ Außerdem wird der Kreis der begünstigungsfähigen Gegenstände auf Patente, Gebrauchsmuster, Softwareurheberrechte und – mit gewissen Einschränkungen – technologisches Know-how beschränkt, so dass absatzbezogene immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. Markenrechte und Kundenbeziehungen von der Förderung ausgeschlossen sind. Der Ausschluss dieser Wirtschaftsgüter ist gerechtfertigt, weil sie keinen FuE-Bezug haben. Das bei der OECD angesiedelte Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) überwacht fortlaufend die Umsetzung der Maßnahme 5 im Rahmen eines Peer Reviews.

Zunächst hatte es den Anschein, dass sich die Bundesregierung mit diesem internationalen Konsens zufriedengeben und auf unilaterale Maßnahmen gegen ausländische Lizenzboxen verzichten würde. Dies entspricht der Grundentscheidung der G20-Mitgliedstaaten, im Rahmen des BEPS-Projekts nur eine Abzugsbeschränkung für Finanzierungsaufwendungen vorzusehen, die der deutschen „Zinsschranke“ gem. §§ 4h EStG, 8a KStG ähnlich ist. Dagegen hat man auf die Einführung einer „Lizenzschranke“ bewusst verzichtet, weil die OECD-Mitgliedstaaten bislang steuerliche Hindernisse für den Austausch von IP abgebaut haben, um den grenzüberschreitenden Handel zu fördern.⁴ Dies erklärt auch, warum die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD) vom 12.7.2016⁵ zwar eine Abzugsbeschränkung für Zinsen („interest limitation rule“), nicht aber für

³ Dies wirft die politische Frage auf, ob die Bundesrepublik Deutschland nicht doch eine eigene steuerliche FuE-Förderung einführen sollte, um einer möglichen Abwanderung zu begegnen.

⁴ Nach Art. 12 OECD-MA dürfen Lizenzgebühren nur im Ansässigkeitsstaats des Vergütungsgläubigers besteuert werden, weil eine parallele Bruttobesteuerung im Quellenstaat schnell zu einer Doppelbesteuerung führt und der Ansässigkeitsstaat einen Ausgleich für den Betriebsausgabenabzug der Entwicklungskosten erhalten soll. Dementsprechend hatte die EU-Kommission ursprünglich vorgeschlagen, durch Erweiterung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie in der EU sämtliche Quellensteuern auf Lizenzgebühren abzuschaffen; s. dazu *Ditz/Pinkernell/Quilitzsch*, IStR 2014, 45, 46.

⁵ Richtlinie (EU) 2016/1164.

Lizenzgebühren enthält. Im Hinblick auf den Umstand, dass die als schädlich identifizierten Patent- und IP-Boxen mit Ablauf der Übergangsfrist im Jahr 2021 hinfällig werden dürften, schien auch kein dringender Handlungsbedarf zu bestehen, wobei jedoch Drittstaaten außerhalb der EU, die gegen politischen Druck immun sind, auch nach Ablauf der Übergangsfrist an ihren unzulässigen Steuervergünstigungen festhalten könnten.

Die nunmehr vorgeschlagene Abzugsbeschränkung für Aufwendungen für Rechteüberlassungen, die wohl „der unnachgiebigen Überzeugungsarbeit Hessens geschuldet“ ist,⁶ unterläuft den internationalen Konsens.⁷ Nach dem Gesetzentwurf sollen bereits während der Übergangszeit bis 2021 Lizenzzahlungen an andere Konzernunternehmen steuerlich sanktioniert werden, wenn der Lizenzgeber Nutznießer einer als schädlich einzustufenden Niedrigbesteuerung ist. § 4j EStG-E knüpft dabei an in den inländischen Lizenznehmer an und versagt bzw. beschränkt dessen Betriebsausgabenabzug, wenn es sich bei dem Empfänger der Lizenzgebühren um eine nahestehende Person handelt, die in ihrem Ansässigkeitsstaat einer niedrigen Besteuerung von weniger als 25 % unterliegt und die Niedrigbesteuerung auf einer Vorzugsregelung für Rechte beruht, die von der Regelbesteuerung abweicht.

Zwar hatte die Große Koalition bereits im Koalitionsvertrag für die 18. Legislaturperiode die Möglichkeit der Einführung einer „Lizenzschranke“ für den Fall in Aussicht gestellt, dass das BEPS-Projekt nicht die gewünschten Ergebnisse bringt; auch haben sich vereinzelte Stimmen in der Lit. für die Einführung einer Abzugsbeschränkung im Fall der Niedrigbesteuerung des Gläubigers ausgesprochen.⁸ Jedoch liegen die Probleme dieses einseitigen Vorpreschens auf der Hand: Deutschland verschafft anderen Staaten, die bereits unilateral vom BEPS-Projekt abgewichen sind und sich auch nicht mehr an bestehende Doppelbesteuerungsabkommen gebunden fühlen, eine nachträgliche Rechtfertigung für ihr einseitiges Handeln. Dies gilt insbesondere für Großbritannien und Australien (Einführung einer „Diverted Profit Tax“), Indien (Erhebung einer „Equalisation Levy“)⁹ und Österreich, das bereits 2014 eine neuartige Abzugsbeschränkung für bestimmte Zinsen und Lizenzgebühren eingeführt hat. Gleichzeitig könnten sich weitere Staaten aufgefordert fühlen, es Deutschland gleichzutun und nunmehr ihre eigenen drakonischen „Abwehrregeln“ bzw. „Abschöpfungsabgaben“ einzuführen, die ungeachtet des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens erhoben werden.¹⁰ In Zeiten des wieder aufkeimenden Protektionismus läuft Deutschland Gefahr, das eigene DBA-Netzwerk, das die deutsche Exportwirtschaft vor Dop-

⁶ Pressemitteilung des Hessischen Ministeriums des Finanzen v. 23.2.2017.

⁷ Krit. dazu *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 419; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 218.

⁸ *Jarass*, IStR 2014, 741, 744 f.

⁹ Sowohl Großbritannien als auch Indien sind der Ansicht, dass die neuartigen Steuern nicht unter die mit der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen fallen. Damit kommt es immer zu einer Doppelbesteuerung, die den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch behindert.

¹⁰ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221.

pelbesteuerung schützen soll und bislang ein maßgeblicher Pluspunkt des Standorts Deutschland war, noch weiter zu entwerfen.

Der Gesetzentwurf richtet sich gegen die internationale Niedrigbesteuerung, enthält aber keine überzeugende Begründung dafür, warum ausgerechnet Deutschland berechtigt sein soll, eine Art Ersatzbesteuerung beim inländischen Schuldner vorzunehmen. Zwar stellt die Gesetzesbegründung das zutreffende Postulat auf, dass Steuern dem Staat zustehen sollen, in dem die der Wertschöpfung zugrundeliegende Aktivität stattfindet. Jedoch dürfte es sich dabei regelmäßig um einen dritten Staat handeln, in dem die FuE-Tätigkeit ausgeübt worden ist. Ein prominentes Beispiel dafür ist der Apple-Konzern, der einen großen Teil seines Gewinns aus den USA nach Irland verlagert hat: Die Apple-Muttergesellschaft entwickelt das iPhone in Kalifornien, erlaubt jedoch einer irischen Tochtergesellschaft, die keine eigene FuE-Abteilung hat, durch bloße Kostenbeiträge zur steuerlichen Miteigentümerin der Patente und Markenrechte zu werden. Die irische Gesellschaft lässt die iPhones in China produzieren und verkauft die Waren anschließend an eine Vertriebsgesellschaft in Deutschland. Wenn die iPhones Deutschland erreichen, ist der größte Teil der Wertschöpfung bereits abgeschlossen. Denn beim inländischen Vergütungsschuldner findet nur eine geringe zusätzliche Wertschöpfung in Gestalt des Vertriebsgewinns statt (= Umsatzerlöse aus dem Verkauf der iPhones abzüglich des Einkaufspreises und der Markenlizenz), die aber auch in Deutschland der Besteuerung unterliegt. Der Großteil des Gewinns steht dagegen den USA zu, wo die FuE-Tätigkeit stattfindet und die unternehmerischen Risiken getragen werden.

Demgegenüber wäre inländisches Steuersubstrat nur dann betroffen, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut zuvor in Deutschland geschaffen und dann in eine ausländische Lizenzbox transferiert worden wäre. In diesem Fall greifen aber bereits die Vorschriften zur Funktionsverlagerung bzw. verdeckten Einlage und ggf. auch die Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AStG, wenn der Anteilseigner im Inland ansässig ist. Die Stoßrichtung der Abzugsbeschränkung, die auf eine unterschiedslose „Ersatzbesteuerung“ jeglicher in die ausländische Lizenzbox verlagertes Gewinne einschließlich des „foreign-to-foreign shifting“ gerichtet ist, deckt sich bezüglich der im Ausland erfolgten Wertschöpfung nicht mit dem Grundansatz des BEPS-Projekts.¹¹

Der „Übergriff“ auf fremdes Steuersubstrat lässt sich auch nicht vor dem Hintergrund einer möglichen beschränkten Steuerpflicht des ausländischen Lizenzgebers rechtfertigen. Zwar wird der Lizenzgeber in vielen Fällen dem Grunde nach einer beschränkten Steuerpflicht in Deutschland unterliegen, die im Ergebnis aber nicht zu einer Steuerschuld führt, weil der Lizenzgeber auf-

¹¹ Außerdem kann es zu einer empfindlichen Mehrfachbesteuerung kommen, wenn der in die Lizenzbox verlagerte Gewinn im ausländischen Ansässigkeitsstaat des Konzernmutterunternehmens einer Hinzurechnungsbesteuerung bzw. im Fall der Ausschüttung einer Dividendenbesteuerung unterliegt.

grund eines Doppelbesteuerungsabkommens oder der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug hat (§§ 50d Abs. 2, 50g Abs. 1 EStG). Jedoch setzt die beschränkte Steuerpflicht bei der Nutzungsüberlassung von Rechten oder Know-how einen über die bloße Inlandsansässigkeit des Schuldners hinausgehenden Anknüpfungspunkt voraus. So führen Lizenzgebühren gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und Nr. 6 EStG nur dann zu inländischen Einkünften, wenn das zur Nutzung überlassene Recht entweder in ein inländisches Register eingetragen ist (z.B. Patentregister) oder in einer inländischen Betriebsstätte des Schuldners bzw. eines Dritten verwertet wird. In ähnlicher Weise verlangt § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG, dass die Nutzung des überlassenen Know-hows im Inland erfolgt. Der Gesetzentwurf stellt dagegen ausschließlich auf den Betriebsausgabenabzug beim Schuldner ab, der einen inländischen Betrieb unterhält bzw. inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Daher kann die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung gem. § 4j EStG-E auch dann greifen, wenn der Vergütungsgläubiger gar keine inländischen Einkünfte erzielt.¹² Die vorgeschlagene Betriebsausgabenabzugsbeschränkung ist daher kein wirtschaftliches Surrogat für die beschränkte Steuerpflicht des Lizenzgebers gem. § 49 Abs. 1 EStG, sondern erweitert das deutsche Besteuerungsrecht quasi durch die Hintertür auch auf auslandsradizierte Einkünfte des Lizenzgebers.

Im Hinblick darauf ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass die Abzugsbeschränkung einen nationalen Alleingang darstellt,¹³ der weder der Umsetzung des BEPS-Projekts dient noch von dessen Zielen gedeckt ist.¹⁴ Dies unterscheidet den vorliegenden Gesetzentwurf vom „BEPS-1-Umsetzungsgesetz“, das der Bundestag im vergangenen Jahr zur Umsetzung der BEPS-Maßnahmen Nr. 5 und 13 verabschiedet hat (Informationsaustausch sowie Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting). Zudem wird auch genuin ausländische Wertschöpfung im Rahmen einer übergreifenden Besteuerung im Inland erfasst, ohne dass zumindest dem Grunde nach inländische Einkünfte des Gläubigers vorliegen müssen.

¹² Z.B. bei Nutzung von Urheberrechten des Lizenzgebers in einer ausländischen Anrechnungsbetriebsstätte des Vergütungsschuldners oder bei Nutzung des überlassenen Know-hows im Ausland.

¹³ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 419.

¹⁴ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, bezeichnen den Gesetzentwurf sogar als „BEPS-Override“.

II. Inhalt des Gesetzentwurfs

1. Überblick

§ 4j EStG-E beschränkt den Betriebsausgabenabzug des Schuldners für bestimmte Lizenzaufwendungen, wenn die Einnahmen beim Gläubiger aufgrund einer Präferenzregelung niedrig besteuert werden und es sich beim Gläubiger um eine nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG handelt (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Dies gilt ungeachtet etwaiger DBA-Vergünstigungen wie z.B. Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA, d.h. der Schuldner kann nicht sich auf dieses bilaterale Diskriminierungsverbot berufen („Treaty Override“). Eine niedrige Besteuerung der Einnahmen liegt vor, wenn die Ertragsteuerbelastung des Gläubigers weniger als 25 % beträgt und auf einer von der Regelbesteuerung abweichenden Besteuerung beruht (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E, „Belastungstest“). Im Fall der Niedrigbesteuerung ist der nicht abziehbare Teil der Aufwendungen anhand einer Formel zu ermitteln, wobei der abziehbare Teil umso geringer ausfällt, je niedriger die Ertragsteuerbelastung der Einnahmen des Gläubigers ist (§ 4j Abs. 3 EStG-E). Bei 20 % Ertragsteuerbelastung entfällt der Betriebsausgabenabzug in Höhe von 20 % der Aufwendungen $([25\% - 20\%] : 25\%)$; bei 0 % Ertragsteuerbelastung der Einnahmen beträgt die Abzugsbeschränkung 100 % der Aufwendungen, d.h. es kommt zu einem vollständigen Abzugsverbot $([25\% - 0\%] : 25\%)$. Die Abzugsbeschränkung greift aber nicht, wenn die Präferenzregelung auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt (§ 4j Abs. 1 Satz 4 und 5 EStG-E). Ausgenommen sind jedoch Rechte, die nach dem deutschen Recht unter das Markengesetz fallen würden, d.h. Präferenzregelungen für Einnahmen aus Markenlizenzen führen auch bei Vorliegen einer substantiellen Geschäftstätigkeit zu einer Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (§ 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E). Unterliegen die niedrig besteuerten Einnahmen des ausländischen Gläubigers beim inländischen Gesellschafter der Hinzurechnungsbesteuerung, entfällt die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung (§ 4j Abs. 1 Satz 7 EStG-E), um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden.

Die Abzugsbeschränkung enthält neben dem Grundmechanismus weitere Bestimmungen, die mögliche Umgehungsfälle erfassen sollen: Nach § 4j Abs. 1 Satz 3 EStG-E werden Betriebsstätten in die Regelung einbezogen, soweit sie ertragsteuerlich als Nutzungsberechtigter oder Nutzungsverpflichteter gelten. Und für den Fall der Durchleitung von Rechten zwischen nahestehenden Personen bestimmt § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E, dass die Abzugsbeschränkung ebenfalls anzuwenden ist, wenn der hinter dem Gläubiger stehende weitere Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegt („Zwischenschaltungsfall“). Außerdem sind bei der Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der Einnahmen des Gläubigers (oder weiteren Gläubigers) andere Personen einzubeziehen, wenn ihnen die Einnahmen ganz oder teilweise zugerechnet werden (§ 4j Abs. 2 Satz 3 EStG-E).

In § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E wird die entsprechende Anwendung der Abzugsbeschränkung gem. § 4j EStG-E im Rahmen der Überschusseinkünfte angeordnet (Beschränkung des Werbungskos-

tenabzugs für Lizenzaufwendungen z.B. bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung). Beide Regelungen sind erstmals für Aufwendungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2017 entstehen (§ 52 Abs. 8a und 16a EStG-E). Die Vorverlegung auf einen früheren Zeitpunkt (31.12.2016), wie es der Bundesrat gefordert hat (vgl. Ziffer 7 der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531), ist aus rechtsstaatlichen Gründen abzulehnen. Dabei geht es nicht nur um die technische Unterscheidung zwischen „echter“ und „unechter“ Rückwirkung, sondern auch um den Dispositionsschutz auf Seiten der Steuerpflichtigen. Denn Lizenzverträge sind Dauerschuldverhältnisse, die auf einer langfristigen Kalkulation beruhen. Die Steuerpflichtigen benötigen daher einen angemessenen Zeitraum, um die betroffenen Sachverhalte zu überprüfen und ggf. geeignete Maßnahmen zur Vermeidung einer prohibitiven Doppelbesteuerung zu ergreifen. Dabei ist auf Seiten des Gesetzgebers auch zu berücksichtigen, dass es sich um Geschäftsbeziehungen handelt, die bislang nicht beanstandet worden sind, wenn sie dem Fremdvergleich standhalten. Vielmehr haben EU und OECD den grenzüberschreitenden Austausch von IP sogar durch Freistellung von Abzugsteuern erleichtert, weshalb die Kehrtwende der Bundesrepublik Deutschland einen unerwarteten Paradigmenwechsel darstellt. Von erheblicher praktischer Bedeutung ist außerdem der von der Bundesregierung angeführte Gesichtspunkt einer ausreichenden Vorbereitung des Verwaltungsvollzugs (BT-Drs. 18/11531, S. 17).

Nach § 10 Abs. 3 Satz 4 AStG-E ist § 4j EStG-E bei der Ermittlung des Hinzurechnungsbetrags nicht anzuwenden, d.h. die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung greift nicht auf Ebene einer ausländischen Zwischengesellschaft, weil es anderenfalls zu einer Doppelbesteuerung kommen könnte.¹⁵ Die Regelung wird mangels gesonderter Anwendungsvorschrift am Tag nach der Verkündung wirksam (Art. 3 des Gesetzentwurfs).

2. Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

§ 4j EStG-E beschränkt den Abzug von Betriebsausgaben und betrifft voraussichtlich nur Sachverhalte mit Auslandsbezug, weil es in Deutschland keine steuerliche Vorzugsregelung für Einkünfte aus der Nutzungsüberlassung von Rechten und Know-how gibt.¹⁶ Es könnte daher sowohl ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip als auch gegen steuerliche Diskriminierungsverbote vorliegen.

a) Objektives Nettoprinzip

Einkommen- und Körperschaftsteuer beruhen auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dabei gewährleistet das objektive Nettoprinzip den Abzug von Erwerbsaufwendungen des Steuerpflichti-

¹⁵ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 221.

¹⁶ *Pinkernell*, Steuerliche Bedingungen von Forschung und Entwicklung, DStJG 39 (2016), 370, 372. Die Förderung erfolgt stattdessen über öffentliche Zuschüsse.

gen und findet auch im Bereich der Körperschaftsteuer Anwendung. Im Rahmen der grenzüberschreitenden Konzernbesteuerung ist eine inländische Konzerngesellschaft als eigenständiges Körperschaftsteuersubjekt zu respektieren („separate entity accounting“), bei dem lediglich eine Verrechnungspreiskontrolle gem. § 1 AStG bzw. Art. 9 OECD-MA stattfindet. Betrieblich veranlasste Aufwendungen, die dem Fremdvergleich entsprechen, können gem. §§ 4 Abs. 4 EStG, 8 Abs. 1 KStG vom Gewinn abgezogen werden, wobei die steuerlichen Merkmale des ausländischen Gesellschafters oder einer anderen nahestehenden Person grundsätzlich nicht auf die inländische Konzerngesellschaft durchschlagen (körperschaftsteuerliches „Trennungsprinzip“).¹⁷ Die gewerbesteuerliche Hinzurechnung eines Bruchteils der Aufwendungen für Lizenzen und Konzessionen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG widerspricht nur scheinbar dieser Argumentation, denn das objektive Nettoprinzip erfährt hier eine steuerartspezifische Durchbrechung, die sich nicht auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer übertragen lässt. In der Lit. wird daher zu Recht die Auffassung vertreten, dass die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung verfassungswidrig ist.¹⁸

Es liegt eine ähnliche Situation wie bei der Zinsschranke vor, die nach dem Vorlagebeschluss des BFH vom 14.10.2015 gegen das objektive Nettoprinzip verstößt und nunmehr vom BVerfG beurteilt werden muss. Die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips lässt sich auch nicht mit dem Vorliegen eines zulässigen Gesetzeszwecks rechtfertigen. Die Abzugsbeschränkung stellt, wie bereits erläutert, kein Surrogat für die Besteuerung des ausländischen Gläubigers dar, denn sie greift auch in Fällen, in denen gar keine inländischen Einkünfte vorliegen. Im Übrigen handelt es sich auch nicht um das mildeste Mittel zur Erreichung einer Einmalbesteuerung des ausländischen Gläubigers, denn die Steuer könnte direkt bei ihm im Wege des Steuerabzugs erhoben werden. Der Umstand, dass Deutschland das Besteuerungsrecht aufgrund der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie bzw. eines Doppelbesteuerungsabkommens aus der Hand gegeben hat, darf nicht dem Schuldner angelastet werden, der plötzlich für eine fremde Steuer aufkommen soll. Schon gar nicht kann die Abzugsbeschränkung als zulässige Vereinfachungs- oder Typisierungsregelung eingeordnet werden, denn dafür sind die in Frage stehenden Beträge zu hoch. Zudem wird es sich bei den betroffenen Lizenzverträgen in aller Regel nicht um missbräuchliche Gestaltungen zur Erlangung eines unangemessen hohen Betriebsausgabenabzugs handeln, gegen die der Gesetzgeber einschreiten dürfte. Denn der Betriebsausgabenabzug für grenzüberschreitende Zahlungen an eine nahestehende Person unterliegt einer strengen Angemessenheitsprüfung im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. Art. 9 Abs. 1 des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens bzw. gem. § 1 AStG. Außerdem erhält der ausländische Gläubiger die Freistellung vom Steuerabzug nur, wenn er die qualifizierten Anforderungen gem. § 50d Abs. 3 EStG erfüllt, wodurch insbesondere das „Treaty Shopping“ bzw. „Directive Shopping“ vereitelt wird. Last but not least ist darauf hinzuweisen, dass die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4j EStG-E

¹⁷ Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 211.

¹⁸ Schneider/Junior, DStR 2017, 417, 425; Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 78; Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 211.

im Unterschied zur Zinsschranke keinen Mechanismus zur Nachholung des Betriebsausgabenabzugs vorsieht, sondern zu einem endgültigen Wegfall der Aufwendungen führt.¹⁹ Aufgrund der fehlenden Verzahnung von § 4j EStG-E und dem Steuerabzug sind sogar Fälle vorstellbar, in denen sowohl die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung beim Schuldner als auch der Steuerabzug beim Gläubiger greifen.²⁰ Das erklärte Ziel des Gesetzentwurfs, eine faire Besteuerung sicherzustellen, wird auf diesem Weg nicht erreicht.

b) Ausländerdiskriminierung

§ 4j EStG-E führt zu einer Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandssachverhalten. Zwar ist der Tatbestand auf den ersten Blick „herkunftsneutral“ formuliert, weil er nicht zwischen in- und ausländischen Gläubigern unterscheidet. Jedoch besteht nach deutschem Recht keine Präferenzregelung für die Besteuerung von Einnahmen aus der Überlassung von Rechten, so dass der Tatbestand im Ergebnis ausschließlich auf grenzüberschreitende Rechteüberlassungen im Outbound-Fall anzuwenden sein wird.²¹ Diese Folgeneinschätzung deckt sich mit der Gesetzesbegründung, wonach verhindert werden soll, dass multinationale Unternehmen weiterhin Gewinne durch Lizenzzahlungen in solche Staaten zu verlagern, die über eine nicht dem Nexus-Ansatz entsprechende Lizenzboxregelung verfügen.

Die Ausländerdiskriminierung könnte gegen solche DBA verstoßen, in denen Deutschland dem anderen Vertragsstaat eine Inländergleichbehandlung in Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Lizenzgebühren zugesagt hat (vgl. Art. 24 Abs. 4 Satz 1 OECD-MA). Jedoch sieht der Gesetzentwurf insoweit einen „Treaty Override“ vor, der etwaige DBA-Vergünstigungen einseitig aufhebt (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E: „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“). Der „Treaty Override“ dürfte nach der bedauerlichen Grundsatzentscheidung des BVerfG vom 15.12.2015 zulässig sein²² und soll hier nicht weiter erörtert werden. Neben dem DBA-Verstoß liegt aber zugleich eine Beschränkung der unionsrechtlichen Dienstleistungsfreiheit gem. Art. 56 AEUV vor, denn das Betriebsausgabenabzugsverbot „verteuert“ die Lizenz und macht den Leistungsbezug aus dem Ausland weniger attraktiv als Zahlungen an einen inländi-

¹⁹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425; *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 78.

²⁰ Der Steuerabzug gem. § 50a EStG beträgt 15,825 % der Einnahmen des Gläubigers. Dazu kommt die Steuerbelastung des Schuldners, der einen Teil der Aufwendungen nicht abziehen darf. Hat der Gläubiger eigene Aufwendungen, z.B. für die Entwicklung oder Verteidigung des IP, die zu niedrigeren Einkünften führen, ergibt sich insgesamt eine prohibitive Steuerbelastung.

²¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420; *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207. Im Inlandsfall ist es sogar möglich, ohne Inanspruchnahme einer Vorzugsregelung die Belastungsgrenze von 25 % zu unterschreiten, ohne dass ein einkommensteuerliches Abzugsverbot greift. Denn es gibt Fälle, in denen der inländische Schuldner Lizenzgebühren an eine in einer inländischen „Gewerbesteuer-oase“ ansässige nahestehende Person zahlt, die einer Ertragsteuerbelastung von weniger als 25 % unterliegt.

²² *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 424.

schen Lizenzgeber.²³ Dieser Eingriff lässt sich eigentlich nur in Missbrauchsfällen rechtfertigen, worauf es nach dem Gesetzentwurf aber gar nicht ankommt. Daher liegt in Bezug auf Lizenzgeber, die im EU-/EWR-Raum ansässig sind, möglicherweise eine unionsrechtswidrige Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit vor.²⁴ Gleiches gilt für die Niederlassungsfreiheit gem. Art. 49 AEUV, wenn der Lizenzvertrag zwischen ausländischer Muttergesellschaft und inländischer Tochtergesellschaft besteht. Der EuGH hat in der Lankhorst-Hohorst-Entscheidung vom 12.12.2002²⁵ den § 8a KStG a.F., wonach bestimmte Zinszahlungen auf grenzüberschreitende Gesellschafterdarlehen in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert wurden, als unionsrechtswidrig angesehen, weil die Norm nur Zahlungen inländischer Tochtergesellschaften an ihre ausländischen Gesellschafter erfasste. Dabei hat der EuGH weder das Argument der Vermeidung von Steuerausfällen noch den Gesichtspunkt der Steuerumgehung als Rechtfertigung anerkannt, denn § 8a KStG a.F. enthielt keine Beschränkung des Tatbestands auf rein künstliche Gestaltungen. Davon ist auch § 4j EStG-E betroffen, weil das Kriterium der „substanziellen Geschäftstätigkeit“ von der Missbrauchsdefinition des EuGH abweicht²⁶ und einen strengeren Maßstab verwendet.²⁷ Hier entsteht ein ganz ähnliches Problem wie beim Substanzerfordernis des § 50d Abs. 3 EStG, den das FG Köln kürzlich dem EuGH zur Prüfung vorgelegt hat.²⁸ Zudem werden Aufwendungen für Markenrechte gem. § 4j Abs. 1 Satz 6 EStG-E selbst dann der Abzugsbeschränkung unterworfen, wenn der Gläubiger eine substantielle Geschäftstätigkeit ausübt.

c) Möglicher Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

Verbundene Unternehmen, die in der EU bzw. der Schweiz ansässig sind, haben Anspruch auf Freistellung vom Steuerabzug bei Lizenzgebühren (§ 50g EStG). Damit folgt Deutschland der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie 2003/49/EG. Zwar hat der EuGH in der Rechtssache Scheuten Solar Technology entschieden, dass die Hinzurechnung von Dauerschuldzinsen beim inländischen Schuldner gem. § 8 Nr. 1 GewStG a.F. nicht gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie verstoßen hat, weil die Richtlinie nur den Gläubiger der Zinsen begünstigt.²⁹ Daraus wird allgemein der Schluss gezogen, dass eine „Lizenzschranke“ bzw. Abzugsbeschränkung, die beim inländischen Schuldner der Lizenzgebühren ansetzt, mit der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie

²³ Art. 56 AEUV umfasst auch die Freiheit, als Leistungsempfänger unbehindert grenzüberschreitende Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen (EuGH v. 18.10.2012, Rs. C-498/10, IStR 2013, 26, X NV).

²⁴ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425.

²⁵ C-324/00, DStR 2003, 25.

²⁶ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

²⁷ Der Steuerpflichtige wird nur dann nicht durch die Niederlassungsfreiheit geschützt, wenn es sich um eine rein künstliche Gestaltung handelt, die der Steuervermeidung dient (EuGH, Urt. v. 12.9.2006, C-196/04, DStR 2006, 1686, Cadbury Schweppes). Der EuGH hat bislang an seiner Linie festgehalten, wie die neueren Entscheidungen v. 20.6.2013 (C-653/11, DStRE 2014, 32, Newey) und 17.12.2015 (C-419/14, DStRE 2016, 547, WebMindLicenses) zeigen.

²⁸ Beschl. v. 31.8.2016, 2 K 721/13, EFG 2017, 51.

²⁹ Urt. v. 21.7.2011, C-397/09, DStR 2011, 1419.

bzw. § 50g EStG vereinbar sein müsste.³⁰ Jedoch stellt der Gesetzentwurf einen gewissen inhaltlichen Bezug zwischen der Abzugsbeschränkung beim Schuldner und der Richtlinienvergünstigung des Gläubigers her, weil der Tatbestand an den Wortlaut des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG anknüpft (Steuerabzug bei Lizenzgebühren) und nicht alle Steuerpflichtigen, sondern nur nahestehende Personen betrifft, bei denen es sich in vielen Fällen um verbundene Unternehmen i.S.d. Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie handeln dürfte. Sollte die Bundesregierung hier in Bezug auf das Unionsrecht mit „Umgehungsabsicht“ handeln, könnte der EuGH bei der Prüfung von § 4j EStG-E durchaus zu einem anderen Ergebnis kommen.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die Bundesrepublik Deutschland die illegitime Ausnutzung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie durch EU-Mitgliedstaaten, wie sie wohl auch im Google-Fall im Verhältnis zwischen Irland und den Niederlanden stattgefunden hat,³¹ keinesfalls tatenlos hinnehmen sollte. Der Schlüssel zum Erfolg liegt aber nicht in nationalen Abwehrmaßnahmen, die lediglich eine weitere Wettbewerbsverzerrung im Binnenmarkt bewirken (und im Übrigen die Google-Gestaltung nicht vereiteln), sondern in einer politischen Initiative, die auf eine Änderung der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie gerichtet ist. Der Zeitpunkt dafür ist günstig, denn die maltesische EU-Ratspräsidentschaft hat sich des Themas angenommen. Im Rahmen der aktuellen Debatte wird eine Regelung angestrebt, nach der die Steuerbefreiung im Quellenstaat nicht gewährt werden muss, wenn die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat des Empfängers nicht bzw. nicht in einer gewissen Höhe besteuert werden (Mindeststeuerklausel). Diese Maßnahme könnte mit weiteren Schutzmechanismen flankiert werden, wozu z.B. ein „ownership test“ gehören würde, der das „Directive Shopping“ verhindert.³²

d) Einordnung der Abzugsbeschränkung als Wirtschaftssanktion?

Der Gesetzentwurf begründet die Abzugsbeschränkung in erster Linie mit der Gewinnverlagerung durch multinationale Konzerne, die immaterielle Wirtschaftsgüter wie z.B. Patente und Markenrechte gezielt zur Herbeiführung einer Niedrigbesteuerung einsetzen.³³ Der Gewinn entsteht dann in einem Staat, in dem der Konzern keine wirtschaftliche Aktivität entfaltet. Einige spektakuläre Fälle der Gewinnverlagerung, die in der Öffentlichkeit bekannt geworden und zum Teil auch von der EU-Kommission beihilferechtlich aufgegriffen worden sind (z.B. Irland/Apple, Luxemburg/Amazon), scheinen diesen Befund zu bestätigen. Im Hinblick darauf überrascht es aber, dass der Gesetzentwurf nicht alle Fälle der ausländischen Niedrigbesteuerung, sondern nur

³⁰ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 425; *Fehling/Schmid*, IStR 2015, 493, 499.

³¹ *Pinkernell*, StuW 2012, 369, 371 f.

³² S. dazu den Bericht von *Bauderer/Lauterborn*, IStR-LB 2017, 25, 26.

³³ Die Aufzählung von „Konzessionen“ ist allerdings etwas überraschend. Denn unter „Konzession“ versteht man die Bewilligung einer Tätigkeit durch eine Person des öffentlichen Rechts (BFH, Beschl. v. 31.1.2012, I R 105/10, BFH/NV 2012, 996). Es ist unklar, ob solche Rechtsposition überhaupt übertragbar bzw. werthaltig sind.

die Fallgruppe der Niedrigbesteuerung aufgrund eines schädlichen Vorzugsregimes erfassen soll (so auch die Kritik des Bundesrats in Ziff. 1 der Stellungnahme, BT-Drs. 18/11531). Denn im Hinblick auf die möglichen fiskalischen Auswirkungen einer Gewinnverlagerung spielt es keine Rolle, ob die Niedrigbesteuerung auf einem Vorzugsregime, dem niedrigen regulären Tarif oder anderen staatlichen Maßnahmen beruht. Zudem scheint es sich um einen überschaubaren Kreis von betroffenen Unternehmen zu handeln, was auch das sehr geringe Steuermehraufkommen von 30 Mio. p.a. erklärt.

Im Ergebnis trifft die Abzugsbeschränkung nur Schuldner, die IP von einer nahestehenden Person beziehen, die von einem als „schädlich“ einzustufenden staatlichen Präferenzregime Gebrauch macht (vgl. Ziff. 1 Buchst. c der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531). Die Sicherstellung der „fairen Besteuerung“ zielt also gar nicht so sehr auf eine Einmalbesteuerung des Gläubigers, sondern auf die Negation von Steuervorteilen, die nur solche Ansässigkeitsstaaten gewähren, die sich an einer ganz bestimmten Form schädlichen Steuerwettbewerbs beteiligen (Lizenzboxen, die nicht dem Nexus-Ansatz entsprechen). Daraus ergibt sich eine Rechtsfrage, die in der Gesetzesbegründung leider nicht angesprochen wird: Handelt es sich bei einer Abzugsbeschränkung, die nach dem Herkunftsland differenziert, überhaupt um eine ausschließlich steuerliche Regelung, oder liegt zugleich eine vergeltende Maßnahme des Außenwirtschaftsrechts vor, die sich gegen solche Staaten richtet, die nach Einschätzung der Bundesregierung illegitimen Steuerwettbewerb betreiben und durch eine Beschränkung der Handelsbeziehungen sanktioniert werden sollen? Wäre dies der Fall, was im Hinblick auf die Begründung des Gesetzesentwurfs naheliegt, würde die herangezogene Kompetenznorm des Art. 105 Abs. 2 GG möglicherweise keine ausreichende Grundlage für das Gesetz darstellen. Es würde sich vielmehr auch um eine außenwirtschaftsrechtliche Maßnahme handeln, die in den Anwendungsbereich des AWG fällt.

e) Europäisches Beihilfenverbot

Innerhalb der EU sind staatliche Beihilfen, die den Wettbewerb durch Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige verfälschen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen (Art. 107 Abs. 1 AEUV). In den Anwendungsbereich des Beihilfenverbots fallen nicht nur öffentliche Zuschüsse, sondern auch steuerliche Verschonungssubventionen. Zwar kann der „faire“ Steuerwettbewerb in Form einer Absenkung des regulären Steuertarifs keine verbotene Beihilfe darstellen, weil es an der erforderlichen Selektivität fehlt.³⁴ Weicht eine Regelung aber vom Referenzsystem ab, indem sie nur bestimmten Steuerpflichtigen einen selektiven Vorteil gewährt, greift das Beihilfenverbot. Dabei macht es keinen Unterschied, ob die Beihilfe im Rahmen eines Steuergesetzes (abstrakt-generelle Rege-

³⁴ *Englisch*, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 119.

lung) oder eines Steuerbescheids (konkret-individuelle Regelung) gewährt wird.³⁵ Die EU-Kommission überwacht das Beihilfenverbot und ist befugt, die Aufhebung oder Umgestaltung einer unzulässigen Maßnahme zu verlangen (Art. 108 Abs. 1 und 2 AEUV). Zudem muss der Mitgliedstaat die unzulässige Beihilfe von den begünstigten Unternehmen zurückfordern, um die Beeinträchtigung des Wettbewerbs auszugleichen. Gerade die neueren Entscheidungen der EU-Kommission haben gezeigt, dass es sich beim unionsrechtlichen Beihilfenverbot um ein scharfes Schwert handelt, denn allein im Fall Irland/Apple beträgt die Rückforderung ca. 13 Mrd. Euro zuzüglich Zinsen.³⁶

Vor diesem Hintergrund erscheint es höchst fraglich, ob Deutschland gut beraten ist, steuerliche Wettbewerbsverzerrungen im Wege einer nationalen Betriebsausgabenabzugsbeschränkung zu verfolgen. Erstens sind die spezialisierten Beamten der Generaldirektion Wettbewerb viel eher als ein deutscher Finanzbeamter in der Lage, schädliche Präferenzregime zu identifizieren, die von der Regelbesteuerung bzw. dem jeweiligen Referenzsystem abweichen. Zweitens stellt der Mechanismus der Rückforderung sicher, dass das zunächst verlorene Steueraufkommen doch wieder den Einwohnern desjenigen EU-Mitgliedstaats zugutekommt, der die Beihilfe gewährt hat. Demgegenüber ist die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung dem Vorwurf ausgesetzt, dass sich Deutschland „fremdes“ Steuersubstrat aneignet, indem es den Vorteil beim deutschen Konzernteil abschöpft.³⁷ Drittens könnte bei einem Nebeneinander von europäischer Beihilfenkontrolle und deutscher Beihilfenabschöpfung der unangenehme Fall eintreten, dass die EU-Kommission eine Präferenzregelung für zulässig erklärt, die nach § 4j EStG-E aber ein Betriebsausgabenabzugsverbot auslöst. Der Steuerpflichtige würde in dieser Situation nicht verstehen, warum Deutschland einen Sachverhalt als „schädlich“ sanktioniert, der aus Sicht der EU-Kommission gerade nicht mit einer unzulässigen Wettbewerbsverzerrung verbunden ist.

f) Zwischenergebnis

Die Betriebsausgabenabzugsbeschränkung des § 4j EStG-E ist vermutlich verfassungswidrig, weil sie eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips bewirkt, für die keine ausreichende sachliche Rechtfertigung erkennbar ist. Doch selbst wenn der Gesetzgeber dieses Risiko wie bereits bei der Zinsschranke „sehenden Auges“ in Kauf nehmen sollte, besteht im Unterschied zur Zinsschranke der zusätzliche Einwand, dass die Abzugsbeschränkung mit einer faktischen Ausländerdiskriminierung verbunden ist, die gegen die Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit verstößt. Ein weiterer unionsrechtlicher Gesichtspunkt, der gegen § 4j EStG-E spricht, ist die inhaltliche Überschneidung mit dem Beihilfenverbot und der Rolle der EU-Kommission als Wettbe-

³⁵ *Englisch*, in T/L, 22. Aufl. 2015, § 4 Rz. 115.

³⁶ Pressemitteilung IP/16/2923 v. 30.8.2016.

³⁷ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 219.

werbswächterin. Die Vorschrift ist daher allenfalls im Verhältnis zu Drittstaaten sinnvoll; im Binnenmarkt ist sie dagegen freiheits- und kompetenzrechtlich verfehlt.

2. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Abzugsbeschränkung betrifft eigene Aufwendungen des Steuerpflichtigen, der allein oder zusammen mit anderen Einkommensteuersubjekten Einkünfte im Rahmen einer Gewinneinkunftsart (§ 4j EStG-E) oder einer Überschusseinkunftsart erzielt (§ 9 Abs. 5 Satz 2 EStG-E). Die Lizenzaufwendungen von Körperschaftsteuersubjekten werden über § 8 Abs. 1 KStG einbezogen. Jedoch sind Aufwendungen grundsätzlich derjenigen Person zuzurechnen, die die Einkünfte erzielt. Tätigt ein Beauftragter oder Treuhänder Aufwendungen für Rechnung des Steuerpflichtigen, handelt es sich um Aufwendungen des Steuerpflichtigen, auch wenn der Beauftragte den Vertrag im eigenen Namen abschließt (mittelbare Stellvertretung). Abweichend davon verwendet § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E aber den zivilrechtlichen Begriff „Schuldner“, um den Adressaten der Abzugsbeschränkung zu bezeichnen. Aus dieser zivilrechtlichen Anknüpfung ergibt sich ein Anwendungsproblem, wenn der Steuerpflichtige die Leistung über einen nicht nahestehenden Dritten einkauft, der im eigenen Namen, aber für Rechnung des Steuerpflichtigen handelt („Einkaufskommission“). Beispiel: Der Steuerpflichtige S beauftragt den Kommissionär K, für ihn das Nutzungsrecht an einem Patent zu erwerben, wofür K eine fremdübliche Provision erhält. K ist Schuldner der Lizenzgebühr, während S dem K lediglich eine Dienstleistungsvergütung (Provision) und Aufwendungsersatz schuldet. Es ist zweifelhaft, ob es sich bei diesen Aufwendungen des S um Aufwendungen für eine Rechteüberlassung handelt.

Die Anknüpfung an den „Schuldner“ in § 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E beruht möglicherweise auf einer unbedachten Übernahme der Regelung des § 50a Abs. 5 Satz 2 EStG, die aus Gründen der Klarheit auf den zivilrechtlichen Schuldner abstellt („In diesem Zeitpunkt hat der Schuldner der Vergütung des Steuerabzug ... vorzunehmen“). Besser wäre es, die Person, auf welche die Abzugsbeschränkung angewendet soll, durchgängig als „Steuerpflichtigen“ zu bezeichnen.

3. Aufwendungen für Rechte und Know-how

§ 4j EStG-E erfasst Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten sowie von Know-how im weitesten Sinne (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Bei der Definition der betroffenen Aufwendungen hat sich der Regierungsentwurf ersichtlich nach dem „Baukastenprinzip“ bei den bereits bestehenden Tatbeständen des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (Hinzurechnung von Aufwendungen für Rechte) und des § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG (Steuerabzug bei Vergütungen für Rechte und Know-how) bedient. Diese Normen verfolgen aber ganz unterschiedliche Zwecke, die sich in der spezifischen Ausgestaltung des jeweiligen Tatbestands widerspiegeln: Die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG betrifft im Hinblick auf die Hinzurechnung eines fiktiven Finanzierungselements nur 6,25 % der Aufwendungen und gilt ausschließlich für

die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung von Rechten. Dagegen löst die Know-How-Überlassung keine gewerbsteuerliche Hinzurechnung aus, weil sie faktisch immer endgültig wirkt und zudem mit schwierigen Abgrenzungsfragen verbunden ist.³⁸ Im Unterschied dazu ordnet § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einen Steuerabzug für Vergütungen für befristete Rechte- und Know-How-Überlassungen an, allerdings nur insoweit, als ein Inlandsbezug nach § 49 Abs. 1 EStG gegeben ist (z.B. Verwertung von Rechten in einer inländischen Betriebsstätte gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f EStG, Nutzung von Know-how im Inland gem. § 49 Abs. 1 Nr. 9). Die Norm dient der Steuererhebung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers und stellt deshalb nicht auf „Aufwendungen“ ab (Perspektive des Schuldners), sondern auf „Vergütungen“, die beim Gläubiger zu Einkünften führen (Perspektive des Gläubigers).

Im Hinblick auf das Normziel „einer fairen Besteuerung“ liegt es nahe, den Tatbestand des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E als eine Art „Ersatzbesteuerung“ einzuordnen, die eigentlich den (beschränkt steuerpflichtigen) Vergütungsgläubiger treffen soll, aber technisch beim Vergütungsschuldner anknüpft. Der Gesetzgeber könnte daher im Interesse der Normklarheit durch einen direkten Verweis auf § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG klarstellen, welche Nutzungsüberlassungen unter den Tatbestand fallen, so dass ein Gleichlauf zwischen der beschränkten Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers und der Abzugsbeschränkung hergestellt wird.³⁹ Sollte die Norm dagegen als eine inhaltlich eigenständige Gewinnermittlungsvorschrift einzuordnen sein, die unabhängig von der beschränkten Steuerpflicht des Gläubigers besteht, ergeben sich folgende Verständnisfragen, die der Gesetzgeber noch klären sollte.

a) Überlassungsgegenstand „Rechte“ und Know-how

Der Überlassungsgegenstand „Rechte“ bedarf entsprechend § 73a Abs. 2 und 3 EStDV der Konkretisierung, denn anderenfalls entstehen kaum lösbare Abgrenzungsprobleme. Nach dem Wortlaut („insbesondere“) fallen unter § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E nicht nur absolute Rechte (Urheberrechte, gewerbliche Schutzrechte, Persönlichkeitsrechte), sondern auch einfache schuldrechtliche Gestattungen (z.B. Vertriebsrecht ohne Bezug zu einem Schutzrecht) oder sogar Dienstleistungen (z.B. Recht auf Nutzung einer B2B-Internetplattform, Recht auf Abruf einer Dienstleistung usw.). Die Einbeziehung schuldrechtlicher Ansprüche oder gar von entgeltlichen gewerblichen Dienstleistungen wäre aber überschießend, weil Deutschland dafür keine beschränkte Steuerpflicht vorsieht.

Eine weitere Zweifelsfrage betrifft Verträge und Rechtspositionen, die ausländischem Recht unterliegen: Kommt es für die Einordnung als Recht auf das ausländische Recht an, oder entschei-

³⁸ *Keß*, in Lenski/Steinberg, GewStG, Lieferung 10.2016, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz. 20.

³⁹ Dadurch steigt allerdings das Risiko, dass ein Verstoß gegen die Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie vorliegt, weil die „Umgehungsabsicht“ des Gesetzgebers offenbar wird.

det eine fiktive Prüfung auf der Grundlage des deutschen Rechts? Für Letzteres scheint die Formulierung in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E zu sprechen, wo von Markenrechten die Rede ist, die nach deutschem Recht unter das Markengesetz fallen würden. Die fiktive Prüfung ist jedoch sinnlos, soweit es um die Nutzung von gewerblichen Schutzrechten und Urheberrechten im Inland geht. Denn das Schutzlandprinzip verlangt eine Prüfung am Maßstab des deutschen Rechts. Liegt danach schon kein schutzfähiges Patent bzw. schutzfähiges Urheberrecht vor, können die Aufwendungen auch nicht „für“ die Nutzung dieses Rechts gezahlt werden, denn der Gläubiger kann die Nutzung im Inland nicht untersagen.

Im Bereich der gewerblichen Schutzrechte und der Urheberrechte wird zwischen einfachen und ausschließlichen Nutzungsrechten unterschieden. Der Inhaber eines ausschließlichen Nutzungsrechts kann Unterlassung und Schadensersatz verlangen, wenn ein Dritter das Recht nutzt. Dagegen muss der Inhaber eines einfachen Nutzungsrechts andere Lizenznehmer neben sich dulden, und die Verfolgung von Rechtsverletzungen bleibt dem Inhaber des ausschließlichen Nutzungsrechts vorbehalten. Im Ergebnis beschränkt sich der Inhalt des einfachen Nutzungsrechts auf die (negative) Verpflichtung des Rechtsinhabers, nicht gegen die Nutzungshandlungen des Lizenznehmers vorzugehen. Der BFH hat deshalb zur gewerbesteuerlichen Hinzurechnung entschieden, dass der Überlassung kein Anteil an der Vergütung zuzuordnen ist.⁴⁰ Daraus ergibt sich die Frage, ob einfache Nutzungsrechte überhaupt den Tatbestand der Rechteüberlassung erfüllen.

Besondere Einordnungsprobleme entstehen bei der Nutzung von Computerprogrammen und Datenbanken, hinter denen ein Urheberrecht des Programmierers (§ 69a UrhG) bzw. ein Leistungsschutzrecht des Datenbankherstellers (§ 87b UrhG) stehen kann. Beschränkt sich die Nutzung auf den bloßen Gebrauch des Programms bzw. der Datenbank durch den Endanwender, liegt m.E. schon keine Rechteüberlassung vor, weil der Endanwender keine kommerziellen Verwertungshandlungen vornimmt.⁴¹ Jedenfalls sollten solche Aufwendungen nicht der Betriebsausgabenabzugsbeschränkung unterworfen werden, was der Gesetzgeber klarstellen könnte.⁴²

Unklar ist auch, ob der Begriff „Überlassung“ nur die zeitlich befristete Überlassung oder auch die endgültige bzw. unbefristete Überlassung eines Rechts beinhaltet. In der weitest möglichen Auslegung wären kaufähnliche Vorgänge (Verbrauch der wirtschaftlichen Substanz während der Vertragsdauer bzw. „verbrauchende Rechteüberlassung“) und jegliche Nutzung von (Urheber-)Persönlichkeitsrechten erfasst, die zivilrechtlich nicht übertragen werden können (vgl. zum umstrittenen „Total Buy-Out“ bei Urheberrechten FG Köln, Urt. v. 28.09.2016, 3 K 2206/13, EFG 2017, 298, sowie die anh. Revisionsverfahren I R 69/16 und I R 83/16). Der Gesetzgeber sollte

⁴⁰ Urt. v. 17.2.1965, I 174/60 S, BFHE 81, 641; Urt. v. 14.2.1973, I R 85/71, BStBl. II 1973, 412.

⁴¹ *Pinkernell*, ISR 2012, 82, 84; *Ackermann*, ISR 2016, 258, 260.

⁴² *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 72.

den Wortlaut dahingehend konkretisieren, dass nur zeitlich befristete Nutzungsüberlassungen erfasst werden.⁴³

Eine weitere offene Frage ist die Einordnung von Schadensersatzzahlungen für eine Rechtsverletzung durch den inländischen Schuldner. Handelt es sich dabei um Aufwendungen „für die Überlassung eines Rechts“? Bei richtigem Verständnis dürfte eine kausale Veranlassung nicht ausreichen.⁴⁴

Hinsichtlich der Definition von Know-how ist fraglich, ob man die Rspr. zur Auslegung der §§ 49 Abs. 1 Nr. 9, 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG heranziehen kann, was eine gewisse Eingrenzung bewirken würde. Insgesamt wäre es vorzugswürdig, wenn der Gesetzgeber die möglichen Überlassungsgegenstände zielgerichtet anhand der ausländischen Präferenzregime umschreiben würde, damit ein Gleichlauf zwischen der jeweiligen Präferenzregelung und den Tatbestandsmerkmalen des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E hergestellt wird.

b) Aufwendungen

Auch das Tatbestandsmerkmal „Aufwendungen“ ist nicht hinreichend klar formuliert. Zwar kann es sich ausgehend vom Gesetzeszweck der Abzugsbeschränkung nur um Beträge handeln, die den Gewinn des Wirtschaftsjahrs vermindert haben. Wie verhält es sich aber mit Vorauszahlungen, für die der bilanzierende Schuldner einen aktiven Rechnungsabgrenzungsposten (ARAP) gebildet hat (§ 5 Abs. 5 EStG)? Erfolgt dann die Abzugsbeschränkung im Zeitpunkt, wenn der ARAP aufwandswirksam aufgelöst wird?

In der Praxis kommen Patent- bzw. Lizenzboxen vor, die neben den Einkünften aus der laufenden Lizenzierung (Lizenzgebühren) auch den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des IP einer ermäßigten Besteuerung unterwerfen. Erwirbt nun ein inländischer Schuldner das Patent von einer nahestehenden Person und aktiviert es mit den Anschaffungskosten, wozu er gem. §§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG, 255 HGB verpflichtet ist, entsteht der Aufwand erst im Zeitpunkt der Vornahme der AfA gem. § 7 Abs. 1 EStG. Vermutlich wäre die Abzugsbeschränkung aber nicht anwendbar, weil es sich erstens um eine endgültige Überlassung des Patents handelt und zweitens keine Aufwendungen „für die Überlassung“ eines Rechts vorliegen, denn die AfA spiegelt nur die Abnutzung eines eigenen Wirtschaftsguts des Schuldners wider.⁴⁵ Daraus ergeben sich Gestaltungsmöglichkeiten, denn der inländische Schuldner könnte anstelle des Abschlusses eines befristeten Lizenzvertrags ein aktivierungspflichtiges Nutzungsrecht kaufen und es über die vo-

⁴³ Ebenso Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 72.

⁴⁴ Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 72.

⁴⁵ So unterliegen Bauzeitinsen, die den Herstellungskosten eines Gebäudes zugeordnet werden, weder im Jahr der Verausgabung noch in späteren Erhebungszeiträumen der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG (BFH, Urt. v. 30.4.2003, I R 19/02, BStBl. II 2004, 192).

raussichtliche Nutzungsdauer abschreiben. Eine weitere Umgehungsmöglichkeit bietet das sog. Embedded IP Income, wenn die Präferenzregelung eine entsprechende Vergünstigung vorsieht. Bei Embedded IP Income handelt es sich um den IP-Wertschöpfungsanteil, der im Kaufpreis einer Ware oder in der Vergütung für eine Dienstleistung enthalten ist. Dazu ein Beispiel: Der nahestehende ausländische Gläubiger G hat von einer anderen Konzerngesellschaft ein wertvolles Patent sowie eine wertvolle Marke erworben und stellt damit Fahrzeugmotoren her, die er an die inländische Konzerngesellschaft S verkauft. Im Ansässigkeitsstaat des G besteht eine Lizenzbox, wonach die Umsatzerlöse des G rechnerisch in drei Komponenten zerlegt werden (Wertschöpfungsanteil Patent, Marke und Produktion), wobei die Anteile „Patent“ und „Markenrecht“ ermäßigt besteuert werden. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG ist nicht einschlägig, denn aus deutscher Sicht handelt es sich nicht um eine Rechteüberlassung, sondern um die Anschaffung von Umlaufvermögen durch S (Kauf der Motoren).

Die Abzugsbeschränkung soll auch Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, zum Beispiel Plänen, Mustern und Verfahren, erfassen. Hier ist, wie bereits angedeutet, unklar, ob es sich um eine zeitlich befristete oder auch die endgültige Überlassung von Erfahrungsbzw. Spezialwissen handeln kann. Richtigerweise ist die zeitlich befristete Überlassung von Know-how kaum vorstellbar, weil es sich um rechtlich ungeschützte Informationen handelt, die nach der Mitteilung nicht mehr geheim und beliebig reproduzierbar sind. Der Gesetzgeber sollte daher – wie in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG – auf die Einbeziehung des Know-hows in den Tatbestand verzichten. Dadurch würde sich auch ein semantisches Folgeproblem erledigen, dass sich aus dem Umstand ergibt, dass die folgenden Sätze immer nur auf „Rechte“ Bezug nehmen.

4. Nahestehende Person

Die Abzugsbeschränkung setzt voraus, dass der Gläubiger der Aufwendungen eine dem Schuldner nahestehende Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG ist (§ 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E). Aufgrund der weiten Definition der nahestehenden Person genügt bereits eine (mittelbare) Beteiligung von 25 %, wobei ein beherrschender Einfluss sogar auf rein faktischen Umständen beruhen kann. Die weite Definition der nahestehenden Person ist bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sachgerecht, weil auch verdeckte Beziehungen die Festlegung eines Verrechnungspreises beeinflussen können. Demgegenüber zielt § 4j EStG-E auf die Nutzung von Präferenzregimen durch multinationale Konzerne, die im Fokus des BEPS-Projekts stehen. Es wäre daher sinnvoll, den Tatbestand auf „echte“ Konzernsachverhalte zu beschränken. Ein gutes Vorbild für eine sinnvolle Eingrenzung bietet Art. 7 Abs. 1 der ATAD vom 12.7.2016, wonach die Hinzurechnungsbesteue-

zung auf beherrschte Unternehmen beschränkt wird, an denen eine Beteiligung direkte oder indirekte Beteiligung von mehr als 50 % besteht.⁴⁶

5. Niedrigbesteuerung der Einnahmen aufgrund einer Präferenzregelung

Eine niedrige Besteuerung der Einnahmen liegt vor, wenn die Belastung beim Gläubiger weniger als 25 % beträgt (§ 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E). Der Schwellenwert für die Ertragsteuerbelastung entspricht zwar dem Schwellenwert im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 8 Abs. 3 AStG, ist aber zu hoch angesetzt. Erstens könnte der Steuerpflichtige im Inlandsfall theoretisch eine steuerliche Belastung der Lizezeinnahmen von lediglich 22,825 % erreichen.⁴⁷ Handelt es sich beim Gläubiger um ein inländisches Personenunternehmen, zu denen auch Mitunternehmenschaften gehören, die ausschließlich aus Kapitalgesellschaften bestehen, verringert sich die Belastung noch zusätzlich, denn Personenunternehmen steht ein Gewerbesteuerfreibetrag in Höhe von 24.500 Euro zu (§ 11 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 GewStG). Zweitens ist der Schwellenwert im Hinblick auf die allgemein gesunkenen Körperschaftsteuersätze zu hoch.⁴⁸ Der Schwellenwert sollte daher verringert werden, wobei sich ein Referenzwert von 15 % anbietet, weil er dem inländischen Körperschaftsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG) und dem Steuersatz im Rahmen des Steuerabzugs entspricht (§ 50a Abs. 2 Satz 1 EStG).⁴⁹ Ein weiteres Argument gegen den Schwellenwert von 25 % besteht darin, dass er keinen Bezug zum regulären Steuersatz des Ansässigkeitsstaats des Gläubigers aufweist. Eine pauschale Hochschleusung der Steuerbelastung auf das aus deutscher Sicht erforderliche Mindestniveau von 25 % entspricht nicht der Zielsetzung der Bekämpfung von ausschließlich als schädlich einzuordnenden Präferenzregeln.⁵⁰

Eine Niedrigbesteuerung der Einnahmen des Gläubigers ist allerdings nur schädlich, wenn sie auf einer Abweichung von der „Regelbesteuerung“ beruht. Der Begriff der Regelbesteuerung ist weder im Gesetzentwurf noch an anderer Stelle im EStG definiert. Es handelt sich um einen unbestimmten Rechtsbegriff, der mit erheblichen Anwendungsproblemen verbunden sein wird.⁵¹ Im Kern ergeben sich ganz ähnliche Abgrenzungsfragen wie bei der Prüfung einer staatlichen Beihilfe gem. Art. 107 AEUV, wo es auf die Herausarbeitung des Referenzsystems des betroffenen Mitgliedsstaats ankommt. Diese Aufgabe wird sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzbeamten überfordern, zumal „moderne“ Steuergesetze eigentlich nur noch aus Einkünfteschedulen und Ausnahmeregelungen bestehen. Der Gesetzentwurf sollte daher um eine Regelung ergänzt

⁴⁶ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 72; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

⁴⁷ Bei Ansässigkeit des Gläubigers in einer Gemeinde, die lediglich den GewSt-Mindesthebesatz von 200 % verwendet (15,825 % + 7 %).

⁴⁸ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 421; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 223.

⁴⁹ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 73. Die österreichische Regelung verwendet eine Steuerbelastung von lediglich 10 %.

⁵⁰ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 219 f.

⁵¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 420.

werden, wonach die Bundesregierung ermächtigt wird, eine Liste mit Staaten zusammenzustellen, in denen eine von der Regelbesteuerung abweichende Präferenzregelung für Einnahmen aus der Überlassung von Rechten besteht. Auf diesem Wege würde sich in der Praxis leichter entscheiden lassen, welche Fälle überhaupt in Betracht kommen.⁵²

Der Kritikpunkt der mangelnden Bestimmtheit des Belastungstests trifft auch auf den Versuch zu, in § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E die Merkmale einer schädlichen Präferenzregelung festzulegen. Ausweislich der Gesetzesbegründung zielt die Abzugsbeschränkung auf ausländische Lizenz- und Patentboxen, was aber im Wortlaut nicht hinreichend zum Ausdruck kommt. Denn es werden sämtliche Regelungen erfasst, „die sich auf die Besteuerung der Einnahmen aus der Rechteüberlassung auswirken, insbesondere steuerliche Kürzungen, Befreiungen, Gutschriften oder Ermäßigungen.“ Danach muss die ausländische Regelung gar nicht final auf die Begünstigung gerade der Einnahmen aus der Überlassung von Rechten abzielen, sondern es genügt bereits jede Regelung, die sich kausal auf die Besteuerung auswirkt. Im Interesse einer klaren Abgrenzung könnte der Wortlaut dahingehend konkretisiert werden, dass die Einnahmen einer gesonderten steuerlichen Regelung für Rechteüberlassungen unterliegen müssen.⁵³

Eine weitere Abgrenzungsfrage betrifft den Normcharakter der ausländischen Vorzugsregelung. Der allgemein gehaltene Begriff „Regelung“, der in § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E verwendet wird, könnte neben abstrakten gesetzlichen Vorschriften auch einzelfallbezogene Verwaltungsakte erfassen, wozu insbesondere ausländische Steuervorbescheide („Tax Rulings“) gehören würden. Im Hinblick auf den in der Legaldefinition des § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E verwendeten Ausgangsbegriff der Präferenzregelung und die in der Gesetzesbegründung angesprochenen staatlichen Präferenzregime sollte die Abzugsbeschränkung auf gesetzliche, d.h. abstrakt-generelle Vorschriften beschränkt werden. Nur auf diese Weise ließe sich auch die erforderliche Bestimmtheit in Bezug auf die Abweichung von der Regelbesteuerung herstellen, die – wie bereits erläutert – in einer vom BMF zu erlassenden Rechtsverordnung festgestellt werden sollte.

Noch nicht ausreichend geklärt ist, ob eine etwaige Belastung des Gläubigers mit deutscher Quellensteuer, die im Wege des Steuerabzugs gem. § 50a EStG erhoben worden ist, bei der Ermittlung der Ertragsteuerbelastung des Gläubigers zu berücksichtigen ist.⁵⁴ Nach dem Wortlaut von § 4j Abs. 2 Satz 1 EStG-E ist nur auf die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung des Gläubigers abzustellen, was sich auf die Besteuerung durch dessen Ansässigkeitsstaat zu beziehen scheint und die Berücksichtigung einer deutschen Quellensteuer ausschließen würde. Erforder-

⁵² Ähnlich *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208, die eine vom BMF regelmäßig zu veröffentlichende Länderliste vorschlagen.

⁵³ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221; ähnlich *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 74.

⁵⁴ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 42; *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 222.

derlich ist eine Regelung, wonach auch eine deutsche Quellensteuer eine ausreichende Mindestbelastung herstellen kann.

Der Gesetzentwurf stellt abweichend vom Referentenentwurf vom 19.12.2016, der noch den Begriff „Einkünfte“ verwendet hatte, nunmehr auf die niedrige Besteuerung der Einnahmen des Gläubigers ab. Dadurch entfällt zwar das Problem der automatischen Niedrigbesteuerung der Einkünfte, wenn der Gläubiger eigene Aufwendungen hat, die er von den Einnahmen abziehen kann.⁵⁵ Die „Bruttobetrachtung“ des § 4j Abs. 2 Satz 2 EStG-E ist jedoch fehleranfällig, weil sie den Rechtsanwender zwingt, anstelle einer effektiven Steuerbelastung eine fiktive Steuerbelastung zu ermitteln. Erschwerend kommt hinzu, dass sich die Einkünfte bzw. Einnahmen des Gläubigers nicht nach ausländischem Recht bestimmen, sondern nach deutschem Recht ermittelt werden müssen.⁵⁶

6. Ausnahme für substantielle Geschäftstätigkeit

Nach § 4j Abs. 1 Satz 4 EStG-E greift die Abzugsbeschränkung nicht, 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 eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Eine solche substantielle Geschäftstätigkeit liegt nicht vor, wenn der Gläubiger das Recht nicht oder nicht weit überwiegend im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit entwickelt hat, womit insbesondere die Entwicklung durch nahestehende Personen gemeint ist (§ 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E). Ausweislich der Gesetzesbegründung soll die Ausnahme für substantielle Geschäftstätigkeit erreichen, dass die Nutzung solcher Präferenzregime, die dem Nexus-Ansatz gemäß Maßnahme 5 des BEPS-Projekts entsprechen, nicht mit einer Abzugsbeschränkung sanktioniert wird. Das Konzept der Ausnahme hat jedoch formelle und inhaltliche Unzulänglichkeiten. In formeller Hinsicht ist zu bemängeln, dass der Gesetzentwurf einen völlig neuen Begriff der „substantiellen Geschäftstätigkeit“ einführt, der weder in § 4j EStG-E noch anderer Stelle definiert wird. Der Rechtsanwender kann daher zur Auslegung nicht auf die Rechtsprechung zu anderen „Substanzvorschriften“ wie z.B. § 50d Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG oder § 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG zurückgreifen.⁵⁷ Zudem verwendet der Gesetzentwurf in § 4j Abs. 1 Satz 5 EStG-E lediglich eine nicht abschließende Negativabgrenzung („insbesondere“), die weitere Möglichkeiten zulässt.

Und in materieller Hinsicht darf bezweifelt werden, dass der Begriff der substantiellen Geschäftstätigkeit überhaupt geeignet ist, den wesentlich umfangreicheren und nuancierten Inhalt des Nexus-Ansatzes zutreffend zu beschreiben (so auch Ziffer 4 der Stellungnahme des Bundes-

⁵⁵ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 221.

⁵⁶ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 207.

⁵⁷ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208.

rates, BT-Drs. 18/11531). Erstens richtet sich der Nexus-Ansatz als eine Art „Designempfehlung“ an den staatlichen Normgeber, nicht aber an den Steuerpflichtigen, der im Rahmen von § 4j EStG-E der Normadressat ist.⁵⁸ Zweitens bleibt unklar, wann genau eine „weit überwiegende“ eigene Geschäftstätigkeit vorliegt.⁵⁹ Es handelt sich notwendigerweise um eine unvollständige Norm, was dem Umstand geschuldet ist, dass der Gesetzgeber an sich auf den gesamten Bericht zu Maßnahme 5 verweisen müsste, was aber aus rechtsstaatlichen Gründen nicht zulässig wäre.⁶⁰ Erforderlich ist vielmehr, schon vor dem Hintergrund des verfassungsrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes, eine detaillierte gesetzliche Regelung, die die in der Gesetzesbegründung angesprochenen Einzelfragen wie z.B. den „Uplift“ in nationales Recht überträgt.⁶¹ Der OECD-Bericht könnte in diesem Zusammenhang – wie schon der OECD-MK oder die OECD-LL – allenfalls als Auslegungshilfe herangezogen werden, wobei dann aber die Wortlautgrenze zu beachten wäre. An dieser Stelle bleibt wieder nur die Anregung, die Bundesregierung zu ermächtigen, die betroffenen Präferenzregime in einer „Länderliste“ festzuschreiben, damit die Steuerpflichtigen Klarheit erhalten.

Das Erfordernis der substantiellen Geschäftstätigkeit wird aus dem Nexus-Ansatz hergeleitet, weist aber auch einen offensichtlichen Querbezug zur unionrechtlichen Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit auf. Die Abzugsbeschränkung greift – wie bereits erläutert – in diese Grundfreiheiten ein, indem sie Sachverhalte mit Auslandsbezug schlechter behandelt als reine Inlandssachverhalte. Dies wäre aber nur zulässig, wenn der Gesetzgeber im Einklang mit der EuGH-Rspr. eine zielgerichtete, auf die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls abstellende Regelung schaffen würde, die rein künstliche Gestaltungen sanktioniert (entsprechend § 8 Abs. 2 AStG). Das davon abweichende Kriterium der substantiellen Geschäftstätigkeit, das aus dem internationalen BEPS-Kontext stammt und sich an den jeweiligen Gesetzgeber richtet, geht an dieser unionsrechtlichen Problematik vorbei.⁶² Um es ganz deutlich zu sagen: Es ist aus unionsrechtlicher Sicht schlicht unzweckmäßig, im Rahmen des BEPS-Projekts universelle Substanzkriterien aufzustellen, die über das hinausgehen, was nach der Rspr. des EuGH erforderlich ist, um den Schutz der Grundfreiheiten zu erlangen. Aus diesem Grund verwendet Art. 7 der ATAD-I-Richtlinie vom 12.7.2016 im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung eine ganz andere Formulierung, die auch im vorliegenden Regelungsfall verwendet werden müsste,⁶³ wenn der Gläubiger im EU-/EWR-Raum ansässig ist. Demgegenüber darf der nationale Gesetzgeber in Bezug auf

⁵⁸ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 208.

⁵⁹ *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 220; *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 423.

⁶⁰ Ähnlich *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 74.

⁶¹ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

⁶² *Holle/Weiss*, FR 2017, 217, 220; *Schnitger*, IStR 2017, 214, 225.

⁶³ „Dieser Buchstabe findet keine Anwendung, wenn das beherrschte ausländische Unternehmen, gestützt auf Personal, Ausstattung, Vermögenswerte und Räumlichkeiten eine wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, wie durch relevante Fakten und Umstände nachgewiesen.“

Gläubiger, die im Drittlandsgebiet ansässig sind, eigene Substanzkriterien entwickeln, wozu auch das Kriterium der substantiellen Geschäftstätigkeit gehört.

Unabhängig davon bereitet die gesetzliche Formulierung Verständnisprobleme. Zwar deutet die Konjunktion „soweit“ darauf hin, dass eine anteilige Ausnahme möglich ist. Jedoch kann die Prüfung, ob eine Niedrigbesteuerung im Rahmen einer Präferenzregelung „auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt“, nur ein positives oder negatives Ergebnis haben.⁶⁴

7. Zwischenschaltungs- und Durchleitungsfälle

§ 4j Abs. 1 Satz 2 EStG-E enthält eine Regelung für „Zwischenschaltungsfälle“. Die Bundesregierung hat hier den Fall vor Augen, dass die Lizenzgebühren an eine nahestehende Person (z.B. ein Konzerngesellschaft) in einem Hochsteuerland bezahlt werden und diese nahestehende Person wiederum Lizenzaufwendungen hat, die beim weiteren Gläubiger zu vorzugsbesteuerten Einnahmen führen.⁶⁵ In diesem Fall greift trotz regulärer Besteuerung des Gläubigers die Abzugsbeschränkung, wobei der zweite Halbsatz des Satz 2 eine Ausnahme zur Vermeidung von Kaskadeneffekten vorsieht. Die Kette verlängert sich um weitere nahestehende Gläubiger, wird jedoch unterbrochen, sobald ein Glied nicht nahestehend zum originären Schuldner ist.⁶⁶ Dies wird in der Praxis zwei Probleme aufwerfen: Erstens ist schon fraglich, ob sich der Verlauf der Kette und die Besteuerung der einzelnen Glieder überhaupt aufklären lassen.⁶⁷ Zweitens sind – wie im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung – Strukturen denkbar, in denen ein fremder Dritter in die Kette eintritt, um sie zu unterbrechen. Dieses Phänomen ist im Rahmen der Gesellschafterfremdfinanzierung unter dem Namen „Back-to-Back-Gestaltung“ bekannt und z.B. in § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 Buchst. c EStG angesprochen.

Unabhängig von möglichen Umgehungsfällen kommen in der Praxis aber jetzt schon legitime Durchleitungsfälle vor, die das Problem der Übermaßbesteuerung aufwerfen: In der Medien- sowie in der IT-Branche trifft man auf Vertriebsgesellschaften, die sich auf die Vermarktung fremder Rechte spezialisiert haben. Solche Vertriebsgesellschaften haben einerseits Umsatzerlöse aus dem Verkauf der Rechte an Dritte, andererseits aber hohe Lizenzaufwendungen aus dem Vertriebsvertrag mit dem Rechtsinhaber, wobei es sich um z.B. um Filmrechte oder Urheberrechte an Computerprogrammen handeln kann. Beschränkt der Gesetzgeber hier den Betriebsausgabenabzug für die „Einlizenzierung“ der benötigten Rechte, bricht das Geschäftsmodell sofort zusammen. Der Gesetzgeber hat deshalb in § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG Aufwendungen für

⁶⁴ *Schnitger*, IStR 2017, 214, 224.

⁶⁵ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 76.

⁶⁶ *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 76.

⁶⁷ *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 209.

Rechte, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte an Dritte zu überlassen, von der Hinzurechnung ausgenommen. Denn bei wirtschaftlicher Betrachtung handelt es sich um eine fremdnützige Vertriebstätigkeit („wie ein Handelsvertreter“), die steuerlich nicht durch eine auch nur anteilige Hinzurechnung der Aufwendungen behindert werden soll.⁶⁸ Die Ausnahme für Durchleitungsrechte sollte sinngemäß in den Tatbestand des § 4j EStG übernommen werden. Denn anderenfalls kommt es bei diesen legitimen Geschäftsmodellen nicht nur zu einem Wertungswiderspruch zwischen § 4j EStG-E und § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, sondern auch zu einer existenzvernichtenden Besteuerung, die gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 Satz 1 GG verstößt.

8. Variable Abzugsbeschränkung

Die Rechtsfolge einer schädlichen Rechteüberlassung besteht in der teilweisen bzw. vollständigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim inländischen Schuldner. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E verweist zur Berechnung des nicht abziehbaren Teil der Aufwendungen auf § 4j Abs. 3 EStG-E, wobei das Zusammenspiel der Formel mit der Niedrigsteuerschwelle zu nicht ganz einleuchtenden Ergebnissen führt.⁶⁹ Bewirkt die ausländische Vorzugsregelung eine völlige Freistellung der Lizenzeinnahmen, wird die Steuerbelastung auf das inländische Belastungsniveau von ca. 30 % heraufgeschleust (Fall 1, vollumfängliche Versagung des Betriebsausgabenabzugs beim Schuldner). Erreicht die ausländische Steuerbelastung aber 25 %, ohne dass im Ausland die Regelbesteuerung greift, sind die Aufwendungen vollständig abziehbar, so dass im Inland keine (zusätzliche) Steuerbelastung entsteht (Fall 2). Es ist unklar, warum die Steuerbelastung in Fall 1 auf 30 % hochgeschleust werden muss, wenn es dem Normgeber entscheidend auf die Mindestbelastung von 25 % ankommt. Man hat fast den Eindruck, dass die übermäßige Kürzung einen kleinen „Windfall Profit“ für den deutschen Fiskus generieren soll. Besser wäre es, in Fall 1 ein Sechstel der Aufwendungen zum Abzug zuzulassen, was zur Herstellung der Mindestbelastung von 25 % ausreichen würde.

9. Feststellungslast und Auswirkung auf Betriebsprüfungen

Der Steuerpflichtige trägt die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug gem. § 4 Abs. 4 EStG vorliegen. Hat er diese Hürde genommen, was bei einer betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen der Fall ist, trägt grundsätzlich die Finanzverwaltung die Feststellungslast für das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen einer Abzugsbeschränkung (steuererhöhender Umstand). § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG scheint diesem Grundsatz zu entsprechen, denn die an sich abziehbaren Aufwendungen sind – ausnahmsweise – nur nach

⁶⁸ BT-Drs. 16/4841, S. 80.

⁶⁹ Ritzer/Stangl/Karnath, DK 2017, 68, 75.

Maßgabe des Abs. 3 abziehbar, wenn die Einnahmen beim Gläubiger einer Präferenzregelung unterliegen und der Gläubiger eine nahestehende Person ist.⁷⁰ Jedoch handelt es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug, so dass den Schuldner eine erhöhte Mitwirkungspflicht gem. § 90 Abs. 2 AO trifft. Hier wird in der Praxis regelmäßig der Fall eintreten, dass der inländische Schuldner nur über sehr eingeschränkte Informationen bezüglich der Besteuerung des Gläubigers verfügt,⁷¹ zumal sich die Nutzung einer Präferenzregelung grundsätzlich nicht auf den Verrechnungspreis auswirkt und deshalb auch nicht von der Dokumentationspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO erfasst ist (vgl. Ziffer 2 der Stellungnahme des Bundesrates, BT-Drs. 18/11531). Im Ergebnis wird das zuständige Finanzamt die Aufwendungen nur zum Abzug zulassen, wenn der Schuldner den vollständigen Nachweis erbracht hat, dass der Gläubiger entweder einen ausreichenden Besteuerung unterliegt oder eine substantielle Geschäftstätigkeit i.S.d. des Nexus-Ansatzes ausübt. Es ist daher zu befürchten, dass die Betriebsprüfung jeden Fall aufgreifen wird, in dem Anhaltspunkte für die Zahlung von Lizenzgebühren an eine im Ausland ansässige nahestehende Person vorliegen. Ausgangspunkt für diese Informationen sind die Zeilen 41 und 41a der Gewerbesteuererklärung sowie die vierteljährlichen Voranmeldungen des Vergütungsschuldners gem. §§ 50a Abs. 5 Satz 3 EStG, 73e EStG. Im Hinblick darauf ist zu erwägen, ob der Gesetzgeber nicht einen Freibetrag (ähnlich wie § 8 Nr. 1 GewStG) festlegen könnte, um weniger bedeutende Fälle von vornherein auszuschneiden. Dies würde insbesondere bei Lizenzen für die Nutzung von Standardsoftware und Datenbanken für eine erhebliche Vereinfachung sorgen.

10. Verhältnis zu anderen Normen

Greift das Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG-E, findet beim Schuldner nicht noch zusätzlich eine Hinzurechnung von 6,25 % der Aufwendungen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG statt. Dies ergibt sich aus dem Einleitungssatz des § 8 Nr. 1 GewStG, wonach nur Aufwendungen erfasst werden, die vom Gewinn abgesetzt worden sind.⁷² Unklar ist dagegen, wie mit unangemessen hohen Lizenzaufwendungen zu verfahren ist, die den Tatbestand des § 4j EStG-E erfüllen. Handelt es sich um eine grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen, müsste richtigerweise zunächst geprüft werden, ob die Aufwendungen überhaupt dem Fremdvergleich gem. § 1 AStG standhalten. Ist dies nicht der Fall, erfolgt eine Verrechnungspreiskorrektur, so dass die Aufwendungen schon aus diesem Grund nicht abziehbar sind. In ähnlicher Weise sollte eine vGA-Korrektur gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG vorrangig sein,

⁷⁰ A.A. *Benz/Böhmer*, DB 2017, 206, 210, wonach der Schuldner beweisen muss, dass die Einnahmen entweder keiner niedrigen Besteuerung unterliegen oder aber aus einer substantiellen Geschäftstätigkeit stammen.

⁷¹ *Schneider/Junior*, DStR 2017, 417, 424.

⁷² *Ritzer/Stangl/Karnath*, DK 2017, 68, 77.

wenn die Aufwendungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind. Es wäre daher sinnvoll, wenn der Gesetzgeber diese Anwendungsreihenfolge klarstellen würde.⁷³

Anwendungsprobleme treten auch im Verhältnis zur Hinzurechnungsbesteuerung auf: Handelt es sich z.B. bei dem Gläubiger um eine ausländische Zwischengesellschaft, deren Zwischeneinkünfte beim inländischen Schuldner, der zugleich beherrschender Gesellschafter ist, der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen, ergibt sich im Ausgangspunkt eine Dreifachbesteuerung. Denn es werden nicht nur die Aufwendungen beim Schuldner und die Einnahmen beim Gläubiger besteuert, sondern auch noch die Einkünfte des Gläubigers dem Einkommen des inländischen Schuldners hinzugerechnet. Zwar soll § 4j Abs. 1 Satz 7 EStG-E die Abzugsbeschränkung aufheben, soweit die Einkünfte des Gläubigers der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen. Jedoch greift die Hinzurechnungsbesteuerung in der Regel um ein Jahr versetzt (§ 10 Abs. 2 Satz 2 AStG), so dass es zu einem Auseinanderfallen der Aufwendungen im VZ 01 und der Hinzurechnungsbesteuerung der Zwischeneinkünfte im VZ 02 kommen kann.⁷⁴ Zudem kommt die Abzugsbeschränkung zur Anwendung, wenn die Lizenzentnahmen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung mit Verlustvorträgen gem. § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG verrechnet werden.⁷⁵ Vorzugswürdig wäre eine Regelung, wonach die Abzugsbeschränkung schon dem Grunde nach nicht zur Anwendung kommt, wenn der inländerbeherrschte Gläubiger Zwischeneinkünfte i.S.d. § 8 Abs. 1 AStG erzielt.

IV. Zusammenfassung und Ergebnis

Der Gesetzentwurf stellt eine einseitige nationale Maßnahme dar, die keine unmittelbare Beziehung zum BEPS-Projekt aufweist. Insbesondere dient die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung nicht der Umsetzung von internationalen oder europäischen Anti-BEPS-Maßnahmen. In vielen Fällen wird die Abzugsbeschränkung sogar gegen das Grundanliegen des BEPS-Projekts verstoßen, eine Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Aktivität herbeizuführen.

Gleichwohl verfolgt die Bundesregierung die richtigen politischen Ziele, indem sie den schädlichen Steuerwettbewerb und zugleich auch die internationale Minder- bzw. Keimmalbesteuerung eindämmen möchte. Der Gesetzentwurf ist allerdings dem Einwand ausgesetzt, dass es sich nicht um geeignetes Mittel zur Erreichung dieser Ziele handelt. Die vorgeschlagene Abzugsbeschränkung hat erstens den konzeptionellen Mangel, dass sie die Minder- bzw. Keimmalbesteuerung nur in den Fällen aufgreift, dass die Niedrigbesteuerung des Gläubigers auf einer als schädlich einzuordnenden Vorzugsregelung beruht. Gemessen an dem politischen Ziel der gleichmäßigen Besteuerung von Unternehmen ist diese Unterscheidung nach der Ursache der Niedrigbesteuerung nur schwer nachvollziehbar. Zweitens hat die Anknüpfung an ausländische, „schädliche“ Vor-

⁷³ Benz/Böhmer, DB 2017, 206, 210; Holle/Weiss, FR 2017, 217, 223.

⁷⁴ Holle/Weiss, FR 2017, 217, 222.

⁷⁵ Schnitger, IStR 2017, 214, 222.

zugsregelungen den Nachteil, dass Steuerpflichtige und Finanzverwaltung mit einer kaum lösba- ren Aufgabe belastet werden. Denn sie müssen die ausländischen Vorschriften daraufhin unter- suchen, ob sie den komplexen Anforderungen entsprechen, welche die G20-Mitgliedstaaten im Abschlussbericht zu Maßnahme 5 des BEPS-Projekts niedergelegt haben (Nexus-Ansatz). Zwar unternimmt der Gesetzentwurf den Versuch, die außerordentlich vielschichtige Materie auf zwei Sätze zu reduzieren, indem er den neuen, unbestimmten Rechtsbegriff der „substanziellen Ge- schäftstätigkeit“ einführt. Damit erscheinen Auslegungsstreitigkeiten jedoch vorprogrammiert, zumal es auch zu Abweichungen vom Inhalt von Maßnahme 5 kommen kann. Ein dritter konzep- tioneller Schwachpunkt ergibt sich aus dem Umstand, dass der Gesetzentwurf nicht direkt beim ausländischen Lizenzgeber ansetzt, der die niedrig besteuerten Einkünfte erzielt und so unmit- telbar von Präferenzregelung profitiert, sondern beim inländischen Schuldner, der die entspre- chenden Lizenzaufwendungen hat. Aufwendungen vermitteln aber keine steuerliche Leistungs- fähigkeit, weshalb die Abzugsbeschränkung einen impliziten Sanktionscharakter aufweist. Im Ergebnis beantwortet Deutschland eine Wettbewerbsverzerrung, die durch das ausländische Präferenzregime verursacht wird, mit einer reziproken Wettbewerbsverzerrung, was den inter- nationalen Freihandel zusätzlich beeinträchtigt und andere Länder zu ähnlichen Maßnahmen veranlassen kann.

Der implizite Sanktionscharakter der Abzugsbeschränkung hat nicht nur eine politische Dimen- sion, sondern auch eine rechtliche: Auf Seiten des Schuldners liegt eine Durchbrechung des ob- jektiven Nettoprinzips vor, die nicht hinreichend gerechtfertigt und daher verfassungswidrig ist. Zugleich kommt es in EU/EWR-Fällen zu einer Verletzung der unionsrechtlichen Dienstleistungs- bzw. Niederlassungsfreiheit, weil der Leistungsbezug von ausländischen Schwester- bzw. Mut- tergesellschaften schlechter behandelt wird als vergleichbare Inlandsfälle. Die im Gesetzentwurf vorgesehene Ausnahme für Rechte, die auf einer substanziellen Geschäftstätigkeit beruhen, ent- spricht nicht den vom EuGH entwickelten Kriterien der missbräuchlichen Inanspruchnahme der Grundfreiheiten; die Nutzung von Markenrechten wird sogar ohne jede Ausnahme sanktioniert. Im Binnenmarkt ist schlicht kein Raum für steuerliche Handelssanktionen der vorgeschlagenen Art. Daher ist die Abzugsbeschränkung voraussichtlich nur gegenüber Drittstaaten wirksam, wo- bei der Tatbestand auch noch zahlreiche Zweifelsfragen aufwirft, die seine Anwendung erschwe- ren werden.

Die Bundesregierung bleibt aufgefordert, sich weiterhin auf politischer Ebene zu bemühen, die anderen EU-Mitgliedstaaten für eine echte Reform der Konzernbesteuerung zu gewinnen und das Problem der internationalen Minderbesteuerung unionsrechtskonform zu beseitigen. Dazu würde u.a. eine Reform der Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie gehören, die gerade auf der Agenda der maltesischen Ratspräsidentschaft steht, sowie die Einführung einer Gemeinsamen Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage (GKB), die den schädlichen Präferenzregeln einzelner EU-Mitgliedstaaten ein Ende bereiten würde. Im Idealfall könnte zusätzlich eine faktorbasierte Aufteilung des Konzerngewinns erfolgen (GKKB), wobei die Mitgliedstaaten einen Mindeststeu-

ersatz anwenden müssten, um den Steuerwettbewerb zu begrenzen (ähnlich wie der Mindestbesatz bei der deutschen Gewerbesteuer). Zudem können die Mitgliedstaaten im Rahmen der ATAD-II-Richtlinie zusammen geeignete Abwehrmaßnahmen gegen solche Drittstaaten ergreifen, die uneinsichtig sind und sich weiterhin am schädlichen Steuerwettbewerb beteiligen.

Mit freundlichen Grüßen

Gez.

Dr. Reimar Pinkernell, LL.M.



INSTITUT FÜR
FINANZ- UND
STEUERRECHT



UNIVERSITÄT
HEIDELBERG
ZUKUNFT
SEIT 1386

Professor Dr. jur. Ekkehart Reimer

Tel. +49 6221 54-7467

Fax +49 6221 54-7791

Reimer@uni-heidelberg.de

Stellungnahme zu dem Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen

Öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages

Mittwoch, 29. März 2017

- 1 Gegenstand der Stellungnahme ist nur die sog. Lizenz(gebühren)schranke in § 4j EStG (E) einschließlich der Bezugnahme in § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG (E) und ihrer Bezüge zum AStG.

1. Grundsätzliches

- 2 Die **Lizenzgebührenschränke** wirkt **ähnlich wie die Zinsschranke**. Diese Ähnlichkeit ist auch sachlich gerechtfertigt, wenn man davon ausgeht, dass die Überlassung von Immaterialgüterrechten an ein inländisches Unternehmen eine Sonderform der Fremdfinanzierung ist, also einer Darlehensgewährung ähnelt (Kontrollüberlegung: das deutsche Unternehmen hätte auch ein Darlehen aufnehmen und mit der Darlehenssumme das Stammrecht erwerben können).
- 3 Vor diesem Hintergrund sind die zahlreichen konzeptionellen **Abweichungen der Lizenz- von der Zinsschranke** rechtfertigungsbedürftig. Diese Abweichungen sind zahlreich:
- 4 Auf Tatbestandsseite knüpft die Lizenzschranke nicht an eine Quote des EBITDA an, fragt nicht nach dem Lizenzgebührensald (erlaubt also – anders als §§ 4g EStG, 8a KStG – nicht die Verrechnung verdächtiger outbound-Zahlungen mit in Deutschland erfassten Inbound-Zahlungen) und kennt weder die in § 4h EStG eröffneten Möglichkeiten des Zins-Vortrags und des EBITDA-Vortrags noch die in §§ 4h Abs. 2 EStG, 8a KStG geregelten Ausschlussstatbestände (*safe haven rules*).
- 5 Umgekehrt hängt die Anwendung der Zinsschranke – anders als § 4j EStG (E) – nicht davon ab, ob und wie die ins Ausland abfließenden Zinsen dort besteuert werden. Zudem kann die Zinsschranke – anders als § 4j EStG (E) – unter bestimmten Voraussetzungen auch Zahlungen treffen, die nicht zwischen verbundenen Unternehmen, sondern zwischen fremden Dritten geleistet werden.

- 6 Insgesamt zeigen diese grundlegenden Abweichungen, dass der Entwurf sich der Substituierbarkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nicht bewusst war oder sie jedenfalls nicht in den Vordergrund gestellt hat. Der Entwurf hätte diejenigen Regelungsbausteine aus der Zinsschranke, die sich (anders als möglicherweise der Eigenkapitalvergleich) 1:1 auf die Lizenzschranke hätten übertragen lassen, auch in die Neuregelung übertragen sollen. Denn aus den Divergenzen ergibt sich Potenzial für die Steuerplanung; das schwächt wahlweise die Effektivität der Zinsschranke oder der Lizenzschranke.
- 7 **Verfassungsrechtlich** werfen diese Divergenzen die Frage nach der Vereinbarkeit beider Regelungskomplexe mit dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG auf. Mit Blick auf die (Weg-)Gestaltbarkeit jedes Abzugsverbots durch eine Flucht in das jeweils großzügigere andere Regelungsgebiet dürften allerdings die Rechtfertigungsanforderungen, die das Bundesverfassungsgericht im Streitfall stellt, gering sein (Willkürformel, nicht Gruppenvergleichsformel). Vor allem mit Blick auf die geringfügig unterschiedlichen Zwecksetzungen beider Regelungen (Zinsschranke: hinreichende Besteuerung in Deutschland, Lizenzschranke: hinreichende Einmalbesteuerung in einem der beiden beteiligten Staaten) erscheint der Umstand, dass der Gesetzgeber mit der Lizenzschranke grundsätzlich neu angesetzt hat, aber zumindest nicht als willkürlich. Unbeschadet der systematischen Kritik lässt sich daher nicht prognostizieren, dass das Bundesverfassungsgericht die Neuregelung für verfassungswidrig erklären wird.
- 8 Wo sie Anwendung findet, ist die Lizenzschranke **für eine Übergangszeit fiskalisch sinnvoll**. Bei dichtem Vollzug und Ausblendung möglicher Zweitrundeneffekte („Weggestaltung“) erscheint mir die Schätzung eines Mehraufkommens von 30 Mio. Euro p.a. („volle Jahreswirkung“: BT-Drs. 18/11233, S. 2) als sehr zurückhaltend.
- 9 Die Aufrechterhaltung der Lizenzschranke **läuft deutschen Interessen aber langfristig zuwider**. Der Gesetzgeber muss damit rechnen, dass sich andere Staaten oder sogar (wie bei der Zinsschranke: §§ 4h EStG, 8a KStG) der ECOFIN-Rat an dieser deutschen Regelung ein Beispiel nehmen. Wenn ausländische Staaten die nach Deutschland gezahlten Lizenzgebühren nicht mehr zum Abzug zulassen, könnte es zu einer verstärkten Verlagerung deutscher Immaterialgüterrechte in das Ausland kommen (dann u.U. eingreifende, aber sehr streitanfällige und in der Praxis nicht leicht zu administrierende Entstrickungsbesteuerung in Deutschland: §§ 4 Abs. 1 Sätze 3 und 4 EStG, 12 Abs. 1 KStG). Zu erwarten sind aber auch eine signifikante Abnahme des freien Handels, also eine Abschottung in nationale Lizenzräume und eine Zunahme an Patent- und Markenpiraterie. Alles dies liegt langfristig nicht in deutschem Interesse.

2. Begriff der „Rechteüberlassungen“

- 10 Tatbestandlich betrifft der neue § 4j Abs. 1 EStG (E) Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten. Es folgt eine Aufzählung von Regelbeispielen in drei Gruppen. Die erste Gruppe umfasst Urheberrechte und gewerbliche Schutzrechte. Die zweite Gruppe umfasst gewerbliche, technische, wissenschaftliche und ähnliche Erfahrungen. Die dritte Gruppe besteht aus „Kenntnissen und Fertigkeiten“; der Entwurf nennt exemplarisch (Kenntnisse von) Plänen, Mustern und Verfahren. Diese tatbestandliche Anknüpfung ist sachgerecht.

- 11 Sie folgt exakt dem Wortlaut von § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG und weicht – wie dieser – von dem in anderen Teilen des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts vorgefundenen Verständnis des Begriffs „Lizenzgebühren“ ab. Abweichungen ergeben sich insbesondere zu der **Definition in § 50g Abs. 3 Nr. 4 lit. b EStG**, die ihrerseits die EU-Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie abbildet, und zu den wiederum unterschiedlichen Regelung des **§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG**. Namentlich § 50g ist teils enger, teils weiter als § 4j Abs. 1 Satz 1 EStG (E). Derartige **Divergenzen** sollte der Gesetzgeber zwar möglichst vermeiden; wegen der unterschiedlichen Adressaten und Zielsetzungen der §§ 4j EStG (E), 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einerseits und § 50g EStG andererseits ist die unterschiedliche Begriffsbildung aber kein systematischer Bruch. Erst recht begründet sie keinen Verstoß gegen Gleichheitssätze oder das Rechtsstaatsprinzip.

3. Anknüpfung an eine „Präferenzregelung“

- 12 Von zentraler Bedeutung ist die Frage, wann die Einnahmen beim Gläubiger einer von der Regelbesteuerung abweichenden, niedrigen Besteuerung unterliegen. Die einschlägige Regelung in § 4j Abs. 2 EStG (E) orientiert sich in der vorliegenden Fassung an der Marke von 25 Prozent. Diese Marke orientiert sich an der betragsgleichen Marke in § 8 Abs. 3 AStG, die die Hinzurechnungsbesteuerung auslöst. Sie begegnet allerdings unionsrechtlichen Bedenken (s. näher unten Rn. 20 ff.).
- 13 Als Negativmerkmal der Lizenzschranke sieht § 4j Abs. 1 Sätze 4 und 5 EStG (E) vor, dass die ausländische Präferenzregelung auf Rechte beschränkt ist, denen eine substantielle Geschäftstätigkeit zugrunde liegt. Dieses *carve out* schließt an die Rechtsprechung des EuGH zu den Grundfreiheiten an und ist unionsrechtlich geboten (näher unten Rn. 16 ff.).

4. Rechtsfolgen

- 14 § 4j EStG (E) gilt unmittelbar für Inhaber/Träger von Personenunternehmen, über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG ebenso für Körperschaften, über den Verweis in § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG (E) schließlich auch für Bezieher von Überschusseinkünften.
- 15 § 4j EStG (E) ordnet an, dass abfließende Lizenzgebühren umso weniger abziehbar sind, je weiter die korrespondierende Besteuerung im Zielstaat unterhalb der Sollmarke von 25 Prozent bleibt. Im Unterschied zu einer (indirekten) Anrechnung der ausländischen auf die deutsche Steuer, die allein die Ebene der Steuerschuld betrifft (etwa §§ 34c EStG, 26 KStG), stellt § 4j EStG (E) eine Abhängigkeit der deutschen Bemessungsgrundlage von der ausländischen Steuerschuld her. Diese Regelungstechnik ist neuartig und insofern innovativ; sie begegnet keinen rechtlichen Bedenken.

5. Probleme des Unionsrechts, Verstoß gegen das Völkerrecht

- 16 Aus unionsrechtlicher Sicht fällt auf, dass der Entwurf nicht etwa den bestehenden § 50a EStG so umgestaltet, dass der ausländische (und in Deutschland i.d.R. beschränkt steuerpflichtige) Empfänger einen Quellensteuerabzug hinnehmen muss, sondern dass eine nur indirekte Belastung (Ausschluss des Betriebsausgabenab-

zugs beim Schuldner der Lizenzgebühren) herbeigeführt wird. Diese Regelungstechnik ist v.a. der Zins-Lizenzgebühren-Richtlinie (Richtlinie 2003/49/EG des Rates vom 3. Juni 2003 über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzgebühren zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten) geschuldet, die eine Quellensteuer auf grenzüberschreitend zwischen verbundenen Unternehmen gezahlte Lizenzgebühren ausschließt. Der – ökonomisch weitgehend äquivalente – Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH mit der Richtlinie vereinbar (EuGH, Urt. v. 21.07.2011 – C-397/09 – *Scheuten Solar gegen FA Gelsenkirchen Süd*).

- 17 Nicht eindeutig ist die Vereinbarkeit der (Anwendung der) neuen Regelung mit den Grundfreiheiten. An sich hat der EuGH mitgliedstaatliche Missbrauchsabwehrvorschriften, die sich auf Fälle rein künstlicher Gestaltungen beschränken, für mit den Grundfreiheiten vereinbar erklärt (leitend EuGH, Urt. v. 12.09.2006 – C-196/04 – *Cadbury Schweppes*, Slg. 2006 I-7995; st. Rspr.). Maßstab war dort die Niederlassungsfreiheit. Sie ist – u.U. neben oder alternativ zur Kapitalverkehrsfreiheit – auch von der Anwendung des § 4j EStG (E) betroffen ist.
- 18 Voraussetzung für die Rechtfertigung einer Missbrauchsabwehrvorschrift ist aber immer die Verhältnismäßigkeit und damit ihre Einpassung in ein im Übrigen konsistentes mitgliedstaatliches Binnensystem. Eine Missbrauchsabwehrvorschrift ist nicht erforderlich (und wird unionsrechtswidrig), wenn der Mitgliedstaat durch anderweitige Regelungen zeigt, dass er selbst den hier bekämpften Missbrauch an anderer Stelle deckt (sog. **Anerkennungsgrundsatz**). Das ist im Fall der Lizenzschranke unter zwei Gesichtspunkten zumindest denkbar:
- 19 **Erstens** liegt in der Anknüpfung an eine 25prozentige Besteuerung (§ 4j EStG (E)) auf den ersten Blick eine **Abweichung von** dem – niedrigeren – Steuersatz von 15 Prozent, den Deutschland selbst in **§ 50a Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1 EStG** wählt. Diese optische Divergenz beruht aber der Sache nach auf zwei Besonderheiten des § 50a EStG: Der Quellensteuersatz in § 50a Abs. 2 EStG bezieht sich auf die Bruttolizenzgebühren, während § 4j EStG (E) eine Besteuerung auf Nettobasis genügen lässt; bei üblichen Margen geht eine Bruttobesteuerung der Einnahmen mit einem Steuersatz von 15 Prozent sogar weit über eine Besteuerung des Nettogewinns mit 25 Prozent hinaus. Zudem geht § 50a EStG ersichtlich von einer Verantwortungsteilung zwischen Quellen- und Ansässigkeitsstaat aus, möchte also nicht das letzte, sondern nur das erste Wort sein. Insgesamt entspricht es also gerade dem besonderen Anliegen des § 4j EStG (E), dass (nur) dort auf die globale Gesamtbelastung abgestellt, die ausländische Belastung also mitberücksichtigt wird. Damit verbietet sich der direkte Vergleich des § 4j EStG mit § 50a Abs. 2 EStG.
- 20 **Zweitens** ist fraglich, ob Deutschland in rein innerstaatlichen Fällen u.U. eine Niedrigbesteuerung von Lizenzgebühren zulässt, die von § 4j EStG (E) nicht erfasst ist. Tatsächlich bliebe die Gesamtbelastung von Lizenzeinnahmen unter der Marge von 25 Prozent zurück, wenn der Empfänger in einer deutschen **Gemeinde mit niedrigem Gewerbesteuerhebesatz** ansässig ist (bei Mindesthebesatz von 200 Punkten: $15\% \text{ KSt} + 0,825 \text{ SolZ} + 3,5\% \cdot 200\% \text{ GewSt} = 22,825\%$). Das Belastungsniveau von 25 % wird vorbehaltlich gewerbesteuerlicher Hinzurechnungen und Kürzungen typischerweise erst bei einem gemeindlichen Hebesatz von 262 Punkten erreicht.
- 21 Unionsrechtskonform lässt sich dieser Kritik möglicherweise dadurch begegnen, dass die **Lizenzschranke** in § 4j EStG (E) – was dessen Wortlaut unproblematisch zulässt – auch **auf reine Inlandsfälle mit niedriger GewSt-Belastung erstreckt**

wird. Die Vorschrift sagt nicht, dass die Abzugsbeschränkung nur eingreift, wenn der Zahlungsempfänger im Ausland ansässig ist. Die Anknüpfung an § 1 Abs. 2 AStG ergibt nichts anderes, weil sie – isoliert – ebenfalls keinen Auslandsbezug verlangt. Auch die Begründung des Regierungsentwurfs ist insoweit (offenbar bewusst) neutral formuliert.

- 22 Diese Erstreckung auf rein innerstaatliche BEPS-ähnliche Fälle dürfte indes nicht das Ziel des Regierungsentwurfs sein. Hier **sollte der Gesetzgeber die notwendige Klärung herbeiführen**: Will er die Erstreckung auf reine Inlandsfälle (Abfluss von Lizenzgebühren in „Gewerbesteueroasen“), sollte dies auch textlich deutlich gemacht werden. Will er sie nicht, empfiehlt sich mit Blick auf die Grundfreiheiten ein **Ersatz der Marke von 25 Prozent** durch die Marke von **22,8 Prozent** in § 4j Abs. 2 und Abs. 3 EStG (E).
- 23 Kritikwürdig ist zudem der mit der Formulierung „ungeachtet eines bestehenden Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung“ angeordnete **treaty override**. Er hat hohe praktische Relevanz, weil die deutschen DBA dem Steuerpflichtigen und dem anderen Staat regelmäßig garantieren, dass Lizenzgebühren und ähnliche Zahlungen, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person leistet, bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne dieses Unternehmens grundsätzlich unter den gleichen Bedingungen wie Zahlungen an eine im erstgenannten Staat ansässige Person zum Abzug zuzulassen sind (vgl. Art. 23 Abs. 4 Satz 1 der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage v. 22.08.2013; ebenso z.B. Art. 25 Abs. 4 des DBA mit dem Vereinigten Königreich). Im reinen Inlandsfall greift § 4j EStG (E) nicht ein; damit ist der Tatbestand des o.g. DBA-Diskriminierungsverbots erfüllt.
- 24 Der treaty override ist dem Gesetzgeber zwar verfassungsrechtlich möglich, bleibt aber (sc. völkerrechtlich) verboten. Im Unterschied zu Regelungen wie § 50d Abs. 8 EStG, die letztlich sogar im Interesse (auch) des anderen Vertragsstaats liegen, zerstören diejenigen treaty overrides, die sich unausgesprochen gegen die Steuerpolitik des anderen Vertragsstaats wenden, das Vertrauen in die Verlässlichkeit Deutschlands als Verhandlungspartner. Auch verfassungsrechtlich spricht weiterhin vieles dafür, dass Deutschland den treaty override stets nur als ultima ratio begehen, also zuvor stets versuchen soll, die betroffenen Abkommensklauseln (hier: die dem Art. 23 Abs. 4 Satz 1 der deutschen DBA-Verhandlungsgrundlage v. 22.08.2013 folgenden Klauseln) durch Revisionsprotokolle oder Notenwechsel zu neutralisieren.
- 25 Für nach Inkrafttreten des § 4j EStG neu unterzeichnete DBA empfiehlt es sich, dass die deutsche Seite von Anfang an auf einen entsprechenden Vorbehalt in den Abkommen oder den sie begleitenden Schlussprotokollen hinwirkt.

Heidelberg, 28. März 2017

Ekkehart Reimer

Professor Dr. Ekkehart Reimer

Profunda Verwaltungs-GmbH · 55216 Ingelheim am Rhein

Finanzausschuß des Deutschen Bundestages
Die Vorsitzende
11011 Berlin

per E-Mail finanzausschuss@bundestag.de

21. März 2017
Ihr Zeichen
PA 7-18/11233
Unser Zeichen
WT
Dokument2

**Öffentliche Anhörung zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammen-
hang mit Rechteüberlassungen“**

Werner Thumbs
Leiter Steuern
Profunda Verwaltungs-GmbH
Binger Straße 173
55216 Ingelheim am Rhein

Sehr geehrte Frau Vorsitzende, sehr geehrte Damen und Herren,

Telefon 06132 77-2621
Telefax 06132 72-2621
E-Mail Werner.Thumbs@profunda.com

vielen Dank für die Einladung zur öffentlichen Anhörung und die Möglichkeit, im Vorfeld eine schriftliche Stellungnahme abzugeben. Beidem komme ich sehr gerne nach.

1. Allgemeines

Die Forderung nach einem fairen Steuerwettbewerb und einer Vermeidung von Konstruktionen, die eine Begünstigung nicht tatsächlich in einem bestimmten Land durchgeführt und verantworteter Forschungsaufwendungen zum Ziel haben, teilen wir. Allerdings stellt sich dabei immer die Frage, wie dieses Ziel am besten zu erreichen ist und welche Kosten sowie Nebenwirkungen dies für die Wirtschaft zur Folge hat. Dabei darf nicht nur auf die Regelung selbst gesehen werden, es muss auch einbezogen werden, in welcher Weise diese von anderen Ländern nachgeahmt wird. Unternehmen, die ihre Forschung z. B. in internationalen Kooperationen erbringen (und über sogenannte Cost Sharing Agreements aufteilen) und solche, die sehr viel mehr Lizenzentgelte aus dem Ausland erhalten als dorthin bezahlen, dürfen nicht belastet werden. Das stellt die vorgeschlagene Regelung jedoch nicht sicher. Außerdem stellt sich die Frage, ob durch den einzuführenden Nichtabzug nicht per se eine Doppelbesteuerung entsteht: Lizenzentgelte unterliegen nämlich zumindest bei Zahlung in Nicht-DBA-Staaten immer einer Quellenbesteuerung in Deutschland.

Geschäftsführer
Hubertus von Baumbach
Sitz Ingelheim am Rhein
Registergericht Mainz
HR B 2475

Deutsche Bank AG
Mainz
BIC: DEUTDE5MXXX
IBAN:
DE68 5507 0040 0026 4127 00

Nicht eingegangen wird auf Themen, die sich in der Literatur dezidiert wiederfinden, wie z. B. die Analyse der Unterschiede der vorgeschlagenen eigenen Nexus-Definition¹ zur Auslegung der OECD.

Allerdings ist es notwendig, auf die generelle Fehlerhaftigkeit einer Schwelle für niedrige Besteuerung von 25% hinzuweisen. Warum ist eine derartige Schwelle überhaupt notwendig, wenn nur Präferenzregime sanktioniert werden sollen? Warum sollte ein Präferenzregime plötzlich akzeptabel sein, weil es die nationale Steuerlast von z. B. 40% nur auf 28%, nicht aber 20% absenkt? Dies ist einfach nicht schlüssig. Im übrigen wäre denkbar, hier eine Verbindung zum o. g. Quellensteuerabzug herzustellen: dieser beträgt nach § 50 a Abs. 2 EStG grundsätzlich 15%. Diese Steuer wird zu einer Definitivbelastung, wenn sie im Ausland nicht anrechenbar ist, vor allem also dann, wenn der dortige Steuersatz unter den genannten 15% liegt. Es erscheint durchaus schlüssig, schon deswegen und ganz unabhängig davon, dass viele Länder tatsächlich einen Körperschaftsteuersatz unter 25% haben, die Schwelle für die niedrige Besteuerung bei 15% anzusetzen.

Darüber hinaus schöpft die Regelung in ihrer Ausgestaltung auch gar nicht vorhandene Vorteile ab. Das liegt zum Einen schon daran, dass so getan wird, als ob der Sitzstaat des Leistenden mindestens 25% Ertragsteuern verlangen würde, zum Anderen daran, dass offensichtlich nicht sauber zwischen dem Brutto- und Nettoertrag aus der Patentbox unterschieden wird. Dies lässt sich anhand von Zahlenbeispielen gut belegen, was in der Literatur bereits getan wurde und deshalb nicht wiederholt werden muss².

2. Schätzung des Erfüllungsaufwandes der Wirtschaft

Der Erfüllungsaufwand für die Wirtschaft wird mit insgesamt EUR 82.000 angegeben. Auch wenn schwer abschätzbar ist, wie hoch er tatsächlich sein wird, so ist doch klar, dass diese Zahl mit der Realität nichts zu tun hat. Es geht nämlich nicht einfach nur darum, eine Zahl in eine Steuererklärung zu schreiben, sondern vor allem darum, über teilweise mehrstufige Ketten zu ermitteln, ob und in welchem Umfang überhaupt ein Präferenzregime vorliegt. Gegebenenfalls muss auch noch analysiert werden, ob es sich überhaupt um ein solches Präferenzregime handelt, oder ob eine niedrigere Besteuerung nicht z. B. aus einer legitimen Verrechnung von Verlustvorträgen resultiert. Diese Ermittlung muss dann noch isoliert für die Lizenzentgelte erfolgen, während in den meisten anderen Fällen ein steuerpflichtiges Ergebnis insgesamt ermittelt und versteuert wird. Dies muss grundsätzlich für jedes einzelne Land und jede einzelne Lizenz ermittelt werden und jedes Jahr wiederholt werden. Sofern transparent besteuerte Einheiten in der Kette sind, muss auch durch diese noch durchgesehen werden. Sofern mehrere

¹ vgl. Schneider / Junior, DStR 2017, S. 422

² Schneider / Junior, a.a.O., S. 421 f.

Gläubiger beteiligt sind, muss für jeden von diesen die Steuerbelastung ermittelt werden.

Der wirklich zu erwartende Aufwand wird m. E. auch durch die Empfehlung des Finanzausschusses und des Wirtschaftsausschusses des Bundesrates³ gut verdeutlicht: dort wird nämlich vorgeschlagen, die erforderlichen Nachweise für die Inanspruchnahme der Rückausnahme von der Abzugsbeschränkung in die bestehenden Dokumentationen u. a. nach § 90 Abs. 2 und 3 AO aufzunehmen. Gemäß der zugehörigen Begründung seien die ausländischen Unterlagen zur Inanspruchnahme der dortigen Patentbox durch den Steuerpflichtigen vorzulegen. Das bedeutet, dass die Verrechnungspreisdokumentation ausgeweitet und um eine genaue Analyse jeder vorhandenen Patentbox-Regelung erweitert werden muss. Für Patentbox-Regime, die dem Nexus-Ansatz entsprechen, sollte dies überflüssig sein, weil hierfür von der OECD selbst eine allgemeine Kategorisierung vorgenommen werden könnte. Aber darauf beschränkt sich der vorliegende Gesetzentwurf ja gerade nicht.

Abschließend hierzu sei darauf hingewiesen, dass die Ausschüsse des Bundesrates in Tz. 11 der o. g. Empfehlungen fordern, bei mehreren Gläubigern auf die niedrigste Belastung abzustellen. Dies ist nicht nur sachlich ungerechtfertigt, weil damit ein weiterer gar nicht bestehender Vorteil abgeschöpft würde, sondern darüber hinaus eine erhebliche Verkomplizierung. Sofern mehrere Länder eine gemeinsame Entwicklung vornehmen, ist eine Aufteilung praktisch gar nicht mehr möglich.

3. Inhaltliche Ausgestaltung

Der Gesetzentwurf enthält eine Reihe neuer Begriffe, die genauer erklärt werden müssen, worauf in dieser Stellungnahme nicht eingegangen werden soll. Allerdings erscheint die Definition der „substanziellen Geschäftstätigkeit“ in § 4j Abs. 1 S. 5 des Entwurfes viel zu eng, was im Folgenden behandelt wird. Sie schließt nämlich m. E. aus, dass ein Gläubiger Vergütungen für ein Recht erhält, das er möglicher Weise gar nicht für seinen eigenen Geschäftszweck wie im folgenden Beispiel erläutert einsetzt:

In der Praxis entwickeln mehrere Unternehmen einer Gruppe gemeinsam neue Medikamente und verteilen die Kosten z. B. anhand der damit erzielten Umsätze (sog. Cost Sharing Agreements, CSA). In welchem Land später tatsächlich Medikamente verkauft werden können, ist während der Forschungs- und Entwicklungsphase überhaupt nicht klar, auch wird die Entwicklung in Abhängigkeit von praktischen Erwägungen wie Verfügbarkeit von Fachleuten/Entwicklern gesteuert, nicht nach möglichen Absatzmärkten. Sollte nun zufällig in den USA der wesentliche Teil der Entwicklung

³ Drucksache 59/1/17, Tz. 8

erfolgt sein, der größte Teil des Umsatzes aber in Deutschland anfallen, wären die Vergütungen aus dem CSA von der deutschen an die US-Gesellschaft nicht abzugsfähig. Zwar liegt dem Wortlaut nach gar keine Vergütung für Rechteüberlassung vor, wohl aber werden z. B. technische Kenntnisse auf diese Weise bezahlt. Es lägen also durchaus von Absatz 1 Satz 1 der Regelung erfasste Aufwendungen vor.

Sollte dies tatsächlich so umgesetzt werden, ist eine Forschung in einem Land, in dem keine IP-Rechte gehalten werden und wenig bis kein Umsatz erfolgt, gar nicht mehr möglich. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass ein Land wie Deutschland, in dem in der Pharmabranche viel entwickelt aber relativ wenig verkauft⁴ wird, aus Sicht anderer Länder, die vergleichbare Regelungen einführen, grundsätzlich kritisch gesehen würde. Aus Sicht eines Forschungsstandortes wie Deutschland wäre das ein schlechtes Signal.

Noch schwerwiegender wird diese Sorge, wenn eine ausländische Kopie von § 4j EStG n. F. noch weniger klar nach Präferenzregeln definiert wird oder die niedrige Besteuerung nur an der effektiven Besteuerung festgemacht wird. Schon der deutsche Vorschlag verwendet die Begriffe „Regelbesteuerung“ und „Präferenzregelung“ in nicht zwingend eindeutiger Weise. Definiert ein anderer Staat künftig eine finale Belastung unterhalb des Regelsteuersatzes als „präferenziell“, so würde dies bedeuten, dass Lizenzzahlungen an ein deutsches verbundenes Unternehmen beim ausländischen zahlenden Unternehmen nicht mehr abzugsfähig wären, wenn z. B. in Deutschland Verluste verrechnet werden. In einem solchen Fall hätte die Einführung eines von der OECD unabhängigen § 4j EStG n. F. eindeutig nachteilige Auswirkungen auf den Forschungsstandort Deutschland.

Erwähnt werden muss auch, dass die vorgesehene Regelung sich über bestehende Doppelbesteuerungsabkommen hinwegsetzt, und zwar ausweislich der Begründung ausdrücklich über solche DBA, die eine Art. 24 Abs. 4 OECD-MA entsprechende Regelung enthalten.

4. Verhältnis zum BEPS-Projekt von OECD und G 20

Regelungen, die bestehende DBA (ausdrücklich solche, die dem Musterabkommen entsprechen!) aushebeln, sind, ob nun rechtlich zulässig oder nicht, aus unserer Sicht stets fragwürdig, weil sie das Signal senden, Deutschland müsse sich an internationale Vereinbarungen nicht halten. Im vorliegenden Fall erscheint uns das allerdings noch schwerwiegender, weil die Regelung von § 4j ganz bewusst über das hinausgeht und das vorzieht, was auf Ebene der OECD im internationalen Konsens ab 2021 gelten soll. Wir glauben, dass damit das falsche Signal gesendet wird und im Ergebnis Deutschland

⁴ Der Anteil Deutschlands am weltweiten Pharmaabsatz liegt (2014) bei unter 5%; Quelle: Statista

der OECD in den Rücken fällt. Zwar scheint dies in guter Absicht zu geschehen, doch fragen wir uns, wie andere Staaten dazu bewegt werden sollen, wenigstens den OECD-Ansatz umzusetzen, wenn Deutschland den Eindruck erweckt, der Wirksamkeit dieses Ansatzes nicht zu trauen. Auch die EU wird offensichtlich nicht mit einer eigenen Initiative tätig, jedenfalls gibt es im Rahmen der ATAD keinen Vorschlag für eine Lizenzschranke.

Eine derartige Argumentation sollten wir niemandem ermöglichen, sondern stattdessen konsequent der OECD folgen und andere Länder mit gutem Beispiel dazu bewegen, dies ebenfalls zu tun. Damit sollten schädliche Steuerpraktiken besser bekämpft werden können als mit nationalen Alleingängen.

Gerne werde ich diese und entsprechend Ihren Fragen auch weitere Punkte im Rahmen der Anhörung beantworten.

Mit freundlichen Grüßen

gez. Werner Thumbs

Stellungnahme

Dr. Christoph Niering, Vorsitzender des Verbandes Insolvenzverwalter Deutschlands e.V. (VID), im Rahmen der Sachverständigenanhörung im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages am 29.03.2017

zum Entwurf eines Gesetzes gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen (Drucksache 18/11233):

Einführung eines neuen Artikels 1a – Weitere Änderung des Einkommensteuergesetzes durch Einfügung eines neuen § 3a (Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen) und

Einführung eines neuen Artikels 1b – Weitere Änderung des Gewerbesteuergesetzes durch Einfügung eines neuen § 3a (Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen)

A. Vorbemerkung

Mit dem hier durch den Bundesrat eingebrachten Änderungsvorschlag zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen soll der Bundesgesetzgeber auf den Beschluss des BFH (Großer Senat) vom 28.11.2016 (GrS 1/15) reagieren, mit dem der Große Senat des BFH einen Billigkeitserlass der auf einen Sanierungsgewinn entfallenden Steuer unter den Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 IV A 6-S 2140-8/03 (BStBl I 2003, 240; ergänzt durch das BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2009 IV C 6-S 2140/07/10001-01, BStBl I 2010, 18; sog. Sanierungserlass) verworfen und einen Verstoß gegen die Gesetzmäßigkeit der Verwaltung festgestellt hat.

Dieser Beschluss des BFH hat wegen seiner weitreichenden Folgen für die Sanierung von Unternehmen sofort ein starkes Echo in der Fachliteratur gefunden¹.

Dort wird nahezu einstimmig eine umgehende Reaktion des Gesetzgebers gefordert um auch weiterhin bei Forderungsverzichten im Rahmen von Unternehmenssanierungen eine anschließende Belastung der Unternehmen durch die Versteuerung von Sanierungsgewinnen zu verhindern.

Diese Belastung hat Rechtsprechung und Gesetzgeber seit 1927 beschäftigt (vgl. BFH, a.a.O. Rz. 50ff.). Im Ergebnis war man dabei trotz unterschiedlicher Ansätze immer zu einer Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen gekommen, die damit seit nunmehr 90 Jahren als feste Grundlage jeder Sanierungsplanung gelten konnte².

¹ Vgl. u. A. *Kahlert/Schmidt*, ZIP 2017, 503ff.; *Hölzle/Kahlert*, ZIP 2017, 510ff.; *Lautenbach/Röll/Völkner*, BB 2017, 643 ff.; Urteilsanmerkung *Willemsen*, NZI 2017, 172f.

² Zusammenfassend hierzu der Abschlussbericht der sog. Seer-Kommission zur Harmonisierung von Insolvenz- und Steuerrecht, ZIP 2014, Beilage zu Heft 42, S.10 f. m. w. N.

Insoweit konsequent stellt der BFH in seinem Beschluss vom 28.11.2016 auch nicht das Recht des Gesetzgebers zur Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen oder die Möglichkeit eines Billigkeitserlasses als solches in Frage, sondern verwirft lediglich die formelle Umsetzung dieser Steuerbefreiung durch ein BMF-Schreiben. Die Konsequenzen einer verzögerten oder ausbleibenden gesetzlichen Regelung wären für laufende und künftige Sanierungsanstrengungen nichtsdestoweniger dramatisch³. Der Hinweis auf die Möglichkeit eines allgemeinen Steuererlasses nach § 227 AO ist nicht zielführend, da er unkalkulierbare Investitionshindernisse enthält, welche sowohl eine Sanierung innerhalb eines Insolvenzverfahrens aber vor allem auch eine vorinsolvenzliche Sanierung nahezu unmöglich machen.

B. Praktische Auswirkungen

Die Bedeutung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen erschließt sich durch praktische Beispiele. Drei aktuelle, in der öffentlichen Diskussion stehende Verfahren sollen dies verdeutlichen:

Aktuell befindet sich die Wöhr AG mit rund 34 Filialen und rund 2.000 Mitarbeitern im Insolvenzverfahren. Dieses Handelsunternehmen sollte über einen Insolvenzplan saniert werden. Erforderlich ist im Bereich der Handelsunternehmen die Sanierung mit einem Insolvenzplan und damit dem Erhalt des Rechtsträgers, da nach deutschem Recht nur so die Mietverträge als wesentliches Asset eines bundesweit tätigen Filialhändlers erhalten bzw. auf einen Investor übertragen werden können. Auch die Karstadt AG als bundesweit größtes Handelsunternehmen mit 28.000 Mitarbeitern und rund 80 Filialen wurde über einen Insolvenzplan unter Anwendung des Sanierungserlasses saniert. Mit Wegfall des Sanierungserlasses besteht nunmehr die Gefahr, dass ein filialbasiertes Handelsunternehmen zerschlagen und in einem nicht unerheblichen Umfang auch Arbeitsplätze verloren gehen werden, wie dies der aktuellen Berichterstattung der Wirtschaftspresse zu entnehmen ist.⁴

Ein weiteres Beispiel ist der Erhalt von Unternehmen, dessen Bestand an die Inhaberschaft von Lizenzen gebunden ist. Der Unterzeichner selbst ist derzeit vorläufiger Insolvenzverwalter eines im Bereich Aviation (Instandsetzung von Flugzeugen) europaweit tätigen Unternehmens mit rund 600 Mitarbeitern und 30 europäischen Standorten. Der Geschäftsbetrieb kann nur weitergeführt werden, wenn auch die verschiedensten nationalen, europäischen und auch amerikanischen Lizenzen und Zulassungen der Luftfahrtbehörden weiterhin Bestand haben. Auch hier ist ein Bestand dieser Lizenzen und behördlichen Genehmigungen nur über einen Insolvenzplan und damit den Erhalt des Rechtsträgers möglich. Ohne gesetzliche Klarstellung zur Steuerfreiheit des Sanierungsgewinns wird es kaum möglich sein, den Geschäftsbetrieb im Ganzen zu erhalten. Auch hier käme anderenfalls nur eine Zerschlagung der Unternehmensgruppe in Betracht. Damit besteht keine Möglichkeit mehr, die höheren Going-Konzern-Werte zu realisieren. Hierdurch werden unmittelbar die Gläubiger in ihren

³ Vgl. *Kahlert/Schmidt*, a.a.O. S.508 ff. mit entsprechenden Beispielfällen sowie *Willemssen*, a.a.O.,S.172.

⁴ Handelsblatt vom 20.03.2017 „Wöhrl-Rettungspaket wird neu aufgeschnürt“.

Rechten betroffen. Zudem wird auch ein vollständiger Erhalt aller Arbeitsplätze bei einer Zerschlagung kaum möglich sein.

Schließlich ist der Unterzeichner auch vorläufiger Insolvenzverwalter des ehemaligen Bundesligisten Alemannia Aachen GmbH. Die Spielberechtigung des Deutschen Fußballbundes und seiner nachgeordneten Sportverbände ist nicht übertragbar. Ein Erhalt der Spielklasse ist nur über ein Insolvenzplanverfahren und damit den Erhalt des Rechtsträgers möglich. § 6 der Spielerordnung des DFB reflektiert hierauf ausdrücklich mit der sogenannten „9-Punkte-Regelung“. Ohne gesetzliche Klarheit zum Sanierungsgewinn ist es in der Regel nicht möglich, Investoren oder aber auch Sponsoren für die zukünftige Unterstützung des Fußballvereins zu gewinnen. Hiervon sind nicht nur die Profimannschaften solcher Fußballvereine betroffen, sondern auch die Jugend- und Kindermannschaften. Prominente Beispiele für eine erfolgreiche Lösung solcher Insolvenzen über einen Insolvenzplan sind u. a. Fortuna Köln, Rot-Weiss Essen.

C. Einführung eines neuen § 3a Einkommensteuergesetz

Der Bundesrat empfiehlt zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen zu Artikel 1a – Änderung des Einkommensteuergesetzes durch Einfügung eines neuen § 3a folgende Regelungen:

„§ 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.“

Mit diesem Vorschlag wird in **Abs. 1** eine Übernahme der Regelungen unter Ziffer 3 und 4 des BMF Schreibens vom 27.3.2003 umgesetzt. Diese gesetzliche Umsetzung wurde in der Fachliteratur bereits seit längerem gefordert⁵ und schafft eine notwendige und rechtssichere Basis für künftige Sanierungsvergleiche.

Die Umsetzung als Steuerbefreiung ist allerdings nicht selbstverständlich. Seit den 1920er Jahren war die Technik hier im Wandel: Betriebsfremder Vorgang, Abzug vom Einkommen, Richterrecht, sachliche Unbilligkeit, Steuerfreiheit (§ 3 Nr.66a EStG 1977) und zuletzt wieder sachliche Unbilligkeit (Sanierungserlass 2003). Durch die Technik der Steuerfreiheit ist der Weg zu § 3c EStG vorgezeichnet, der durch den Vorschlag erweitert wird. Danach dürfen Kosten in unmittelbarem Zusammenhang mit der Sanierung nicht abgezogen werden. Das erhöht die Sanierungskosten zu Lasten der Gläubiger während der Fiskus entlastet wird.

Gleichzeitig fasst die in Abs. 1 gewählte Formulierung aber den Begriff des Sanierungsgewinns scheinbar enger als bisher. Diese Einschränkung ist sofort kritisiert worden⁶ und vermag nicht zu überzeugen. Einem Forderungsverzicht wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte sollten schon zur Herstellung der Rechtssicherheit ebenfalls umfasst sein. Die ausdrückliche Erwähnung der bislang im BMF-Schreiben vom 27.3.2003 unter Ziffer 3 Satz 2 aufgeführten und nicht abschließenden Beispiele für einen Schuldenerlass wäre deshalb auch hier im Gesetzestext zu empfehlen um diese Einbeziehung deutlich zu machen.

Ein Ausschluss einer betrieblichen Veranlassung der Forderungsverzichte und damit eines Sanierungsgewinns soll nach der Begründung des Vorschlags auch dann vorliegen, wenn diese nahezu ausschließlich durch Gesellschafter ausgesprochen werden (a.a.O. S. 12). Werden Unternehmen durch persönlich aufgenommene und an das Unternehmen weitergeleitete Darlehen finanziert, wie dies etwa bei Neugründungen im wissenschaftsnahen Umfeld häufiger der Fall ist, wird die vorgeschlagene Gestaltung eine Sanierung solcher Unternehmen regelmäßig massiv behindern oder sogar unmöglich machen. Reichen die Verlustvorträge nicht oder greift die Mindestbesteuerung (dann entsteht ein Sanierungsgewinn trotz ausreichender Verlustvorträge), so wäre der übersteigende Sanierungsgewinn steuerpflichtig.

Mit Blick auf die Formulierung des neuen § 3a Abs.1 EStG fällt auch die Beschränkung auf die unternehmensbezogene Sanierung auf, die im Gegensatz zur bisher geltenden Rechtsla-

⁵ Vgl. Kahlert, ZIP 2009, 643.

⁶ Vgl. etwa den Kommentar von Naumann, BB 12.2017- Seite I

ge nach dem o.g. BMF-Schreiben die unternehmerbezogene Sanierung ebenso für eine Privilegierung ausschließt wie die Restschuldbefreiung bei natürlichen Personen⁷.

Diese Beschränkung überzeugt ebenfalls nicht. Zwar war schon nach dem o.g. BMF-Schreiben (Ziffer 2 Satz 2) keine begünstigte Sanierung anzunehmen, soweit die Schulden erlassen wurden, um dem Steuerpflichtigen oder einem Beteiligten einen schuldenfreien Übergang in sein Privatleben oder den Aufbau einer anderen Existenzgrundlage zu ermöglichen. Ein Schuldenerlass kann jedoch auch bei natürlichen Personen (die deshalb in Ziffer 1 Satz 1 des o.g. BMF-Schreibens ausdrücklich erwähnt sind) die Unternehmensträgerschaft erhalten. Die Fähigkeit zur Unternehmensträgerschaft wird hier zutreffend nicht von einer bestimmten rechtlichen Form (juristische Person) abhängig gemacht. Ihr Erhalt sollte deshalb auch bei natürlichen Personen steuerlich begünstigt werden. Dies könnte wiederum durch eine textliche Anknüpfung an das o.g. BMF-Schreiben umgesetzt werden, in der die Ausnahmen aus Ziffer 2 Satz 2 (s.o.) übernommen werden und im Übrigen die Regelung des o.g. BMF-Schreibens erhalten bleibt.

Klarstellungsbedürftig erscheint weiter, ob in Abs. 1 wegen der Erwähnung von Betriebsvermögensmehrungen und Betriebseinnahmen nur der Betriebsvermögensvergleich oder auch die Einnahmeüberschussrechnung erfasst sein soll. Ebenfalls eindeutig (und verneinend) geklärt werden sollte die Frage, ob ein Schuldenerlass zu Sanierungszwecken der Schenkungssteuer unterliegen könnte.

Abs. 2 enthält eine wesentliche Verschärfung der bisherigen Rechtslage. Anders als der Sanierungserlass sieht er einen Verlust der Verlustvorträge vor, die nach der Verrechnung mit dem Sanierungsgewinn verbleiben. In der Begründung (a.a.O. S. 13) wird lediglich erwähnt, dass die Anwendung des BMF-Schreibens vom 27. März 2003 (BStBl. I S. 240) gezeigt habe, 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 sei.

Dies lässt sich aus der Praxis nicht bestätigen. In zahlreichen (insbes. mittleren und größeren) Fällen ergibt der Saldo nach Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit Verlustvorträgen einen Verlustrest, der dem sanierten Unternehmen auch weiterhin zur Verfügung stehen sollte. Dies ist jedenfalls für die häufigen Fälle, in denen Neugesellschafter als Investoren in das zu sanierende oder sanierte Unternehmen eintreten wollen, von erheblicher Bedeutung. Der vorliegende Gesetzesvorschlag wird solche Investorenlösungen behindern. Er hebt zudem die gerade erst eingeführte Entschärfung durch § 8d KStG wieder auf, der durch das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften⁸ vom 20.12.2016 eingefügt wurde und am 1.1.2017 in Kraft getreten ist⁹.

⁷ Vgl. hierzu auch die Stellungnahme des Gravenbrucher Kreises zur Initiative des Bundesrates zur Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, das Steuer- und Gewerbesteuergesetz zu ändern vom 20.3.2017.

⁸ BGBl I 2016,2998

⁹ Vgl. hierzu auch den Hinweis bei *Willemsen*, a.a.O.,S.172

D. Einfügung eines neuen § 3c Abs. 4 Einkommensteuergesetz

Weiterhin schlägt der Bundesrat die Einfügung eines neuen § 3c Abs. 4 Einkommensteuergesetz mit folgendem Wortlaut vor:

„(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.“

Mit dieser Regelung wird der bereits angesprochenen Umsetzung als Steuerbefreiung Rechnung getragen. Zur Frage des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs führt die Begründung (S. 14) aus:

„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.“

Mit Blick auf die Zahlungen auf Besserungsscheine nimmt dieser Vorschlag die Regelung in Ziffer 5 des o.g. BMF-Schreibens auf. Eine Regelung zu den Sanierungskosten war dort jedoch nicht getroffen worden.

Es erscheint widersprüchlich, dass einerseits ein enger Begriff des Sanierungsgewinns (s.o.) festgeschrieben wird, der nur einen Schuldenerlass genügen lässt während andererseits alle Kosten, die auch bei weniger gravierenden Eingriffen in Gläubigerrechte entstehen können, dem strengen Abzugsverbot des neuen § 3c Abs. 4 EStG unterliegen sollen. Diese Entkopplung führt zu dem Ergebnis, dass wirtschaftlich schonendere Maßnahmen für bestimmte Gläubiger, die oft mit einem hohen Verhandlungsaufwand verbunden sind, steuerlich „bestraft“ werden, weil sie sich nicht in einem Schuldenerlass niedergeschlagen haben.

Besondere Bedeutung erlangt dieser Vorschlag auch durch die gleichzeitig vorgeschlagenen Änderungen in § 52 EStG:

„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.“

Die Anwendung des vorgeschlagenen § 3c Abs. 4 EStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2017 führt zu einer rückwirkenden Abqualifizierung bereits aufgewendeter Sanierungskosten, die jedenfalls bei bereits bestandskräftigen Steuer- oder Feststellungsbescheiden verfassungsrechtlich bedenklich erscheint.

E. Beihilferechtliche Unbedenklichkeit der Neuregelung

In seinem Beschluss vom 28.11.2016 geht der BFH nur unter Rz. 150 auf das in der Fachliteratur intensiv diskutierte Problem der beihilferechtlichen Unbedenklichkeit des Sanierungserlasses ein¹⁰. Er kommt dort zu dem Ergebnis, dass es wegen des erkannten Verstoßes gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung keiner Stellungnahme des Großen Senats zu sich im Zusammenhang mit dem sog. Sanierungserlass stehenden beihilferechtlichen Fragen bedarf.

Die jüngere Literatur¹¹ geht demgegenüber mehrheitlich und zurecht davon aus, dass die Entwicklung des Sanierungserlasses auf einen verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich der Rechte von Gläubiger, Schuldner und Fiskus zurückzuführen ist. Sie kommt so dazu, dass der Sanierungserlass verfassungsrechtlich legitimiert ist, weil er mit seinen Kriterien Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, Sanierungseignung des Schuldnerlasses und Sanierungsabsicht des Gläubigers eine Situation beschreibt, die zu einem verfassungsrechtlichen Ausgleich der Rechte von Gläubiger, Schuldner und Fiskus zwingt. Der Sanierungserlass ist danach auch beihilferechtlich gerechtfertigt, weil er kraft seiner verfassungsrechtlichen Legitimation zu den Grund- und Leitprinzipien des deutschen Steuersystems gehört und deshalb auch die weiteren Kriterien für die beihilferechtliche Rechtfertigung erfüllt¹².

¹⁰ Vgl. *Kahlert*, ZIP 2016, 2107 ff.; ähnlich zuvor bereits *Seer*, FR 2014, 721. jeweils m. w. N.

¹¹ Zusammenfassend *Kahlert* a.a.O. S. 2110f.

¹² *Kahlert*, a.a.O. S. 2114

F. Einführung eines neuen § 3a Gewerbesteuergesetz

Erstmalig soll die Steuerfreiheit nach dem Vorschlag des Bundesrates auch im Gewerbesteuerrecht Niederschlag finden, durch die Einführung eines neuen § 3a Gewerbesteuergesetz mit folgendem Wortlaut:

"§ 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."*

Die Einbeziehung der Gewerbesteuer in die Neuregelung der Steuerbefreiung von Sanierungsgewinnen entspricht einem bereits seit längerer Zeit formulierten Wunsch der Praxis. Sie wird auch hier mit dem verfassungsrechtlich gebotenen Ausgleich begründet, der keine Beihilfe ist und den auch die Gemeinde als Hoheitsträger schuldet, der das Erhebungsrecht für die Gewerbesteuer zusteht¹³.

Sie ist umso wichtiger, als die Zuständigkeit für die Gewerbesteuer auf Ebene der Kommunen liegt. Dies bedeutet gerade bei größeren Filialunternehmen etwa im Handelsbereich,

¹³ Vgl. Kahlert, a.a.O. S. 2114 m. w. N.

dass im Sanierungsfall die Geschäftsführung bzw. der Insolvenzverwalter mit allen beteiligten Kommunen die Frage des Sanierungsgewinnes im Einzelfall besprechen muss. Eine zum Teil kaum lösbare Aufgabe allein schon in Hinblick auf die Anzahl der beteiligten Städte und Gemeinden. Zudem verhalten sich in der Regel gerade solche Kommunen sehr ablehnend gegenüber einer sanierungsfreundlichen Entscheidung zu der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen, in deren Gebiet die Geschäftstätigkeit des sanierten Unternehmens gerade nicht fortgesetzt wird. Hierdurch wird die Sanierung selbst nicht nur finanziell belastet, sondern auf der kommunalen Ebene auch für eine große Ungleichbehandlung der Beteiligten gesorgt. Die jetzt vorgeschlagene Änderung schließt diese schon seit langem bemängelte Regelungslücke.

G. Fazit

Die schnelle Reaktion des Gesetzgebers ist zu begrüßen. Sie sollte zwingend an verschiedenen Stellen nachgebessert werden. Hier ist vor allem der u.U. sanierungsfeindliche Umgang mit Verlustvorträgen zu nennen. Eine beihilfenrechtliche Problematik ist mit der Neuregelung nicht verbunden. Ein Ausbleiben einer kurzfristigen gesetzlichen Regelung wird die Existenz auch größerer Unternehmen und damit den Erhalt von Arbeitsplätzen nachhaltig gefährden. Die außergerichtliche Sanierung, aber auch die Sanierung über einen Insolvenzplan, werden durch ein Ausbleiben einer verlässlichen gesetzlichen Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes dramatisch erschwert, wenn nicht sogar im Einzelfall unmöglich gemacht.

In einem weiteren Schritt sollte der Gesetzgeber die nun eingetretene Situation zum Anlass nehmen, ein möglichst konsistentes System der Besteuerung in Insolvenz- und Sanierungsverfahren zu entwickeln. Anregungen dazu hat die sog. Seer-Kommission bereits vorgelegt¹⁴. Diese Anregungen wurden von einem breiten Expertenspektrum aus Finanz- und Zivilgerichtsbarkeit, Steuerverwaltung, Wissenschaft und Verbänden erarbeitet und stellen eine ausgewogene Minimallösung dar, der sich der Gesetzgeber anschließen sollte.

Berlin, den 28.03.2017

Dr. Christoph Niering
Vorsitzender des VID

¹⁴ Vgl. oben Fn.2